



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Nákladový controlling ve vybrané obchodní společnosti  
Cost Controlling in the Selected Business Company

Student:

Bc. Monika Kuchtíková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Monika Kuchtíková**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: **Nákladový controlling ve vybrané obchodní společnosti**  
**Cost Controlling in the Selected Business Company**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Teoretické základy controllingu
  3. Teorie plánů a rozpočtů
  4. Nákladový controlling v praxi
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 816 s. ISBN 978-80-7357-035-4.  
LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.  
VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, 4 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 21. 4. 2017



Bc. Monika Kuchtíková

## Obsah

1	Úvod .....	5
2	Teoretické základy controllingu .....	7
2.1	Pojem controlling .....	7
2.1.1	Definice controllingu .....	7
2.1.2	Vývoj controllingu .....	8
2.1.3	Vztah finančního účetnictví a controllingu .....	9
2.2	Funkce controllingu .....	9
2.3	Controller .....	10
2.3.1	Vlastnosti a schopnosti controllera .....	10
2.3.2	Funkce controllera .....	12
2.4	Členění controllingu v organizační struktuře .....	13
2.4.1	Vnitřní uspořádání controllingového oddělení .....	15
2.5	Cíle controllingu .....	16
2.6	Nástroje controllingu .....	19
2.7	Nákladový controlling .....	19
2.8	Reporting .....	20
3	Teorie plánů a rozpočtů .....	23
3.1	Teorie plánů .....	24
3.1.1	Strategické plánování .....	24
3.1.2	Operativní plánování .....	26
3.1.3	Nejrůznější typy plánů .....	29
3.2	Teorie rozpočtů .....	36
3.2.1	Sestavení rozpočtů .....	37
3.2.2	Členění rozpočtů .....	40
3.2.3	Kontrola plnění rozpočtů .....	42
4	Nákladový controlling v praxi .....	44

4.1	Historie a charakteristika společnosti.....	44
4.2	Organizační struktura společnosti.....	46
4.3	Controllingové oddělení ve společnosti.....	48
4.3.1	Cíle controllingového oddělení .....	48
4.4	Jednotlivé části BRM reportu a Business plánu .....	50
4.4.1	Plán tržeb .....	51
4.4.2	Plán Gap to close .....	56
4.5	Rozpočty společnosti .....	62
4.6	Rozvrhové základny a návrh změny metod .....	67
5	Závěr .....	72
	Seznam použité literatury .....	74
	Seznam zkratk.....	76
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Úloha controllingu ve společnostech v současné době neustále roste, poněvadž vrcholový management společnosti pro operativní i strategické řízení potřebuje detailní přehled o efektivním využívání nákladů. Analýzy a podklady pro TOP management obvykle ve velkých podnicích zajišťuje oddělení controllingu, které pravidelně vyhodnocuje výsledky v oblasti plánování a rozpočtnictví. Zjišťuje, zda jsou plány dodržovány, vyčísluje odchylky od skutečnosti a navrhuje následná opatření. Na controlling je možné nahlížet z různých hledisek. Podle toho, na kterou oblast se zaměřuje, lze controlling členit na strategický, operativní, finanční a nákladový. Hlavní pozornost této diplomové práce bude věnována především nákladovému controllingu. V rámci nákladového controllingu může společnost kvalitní analýzou nákladů z různých hledisek, tvorbou promyšleného systému plánů nákladů a rozpočtů středisek získat v tržním prostředí konkurenční výhodu.

Cílem teoretické části diplomové práce je objasnit podstatu controllingu, postavení oddělení controllingu v organizační struktuře a náročnost práce controllera. Dále také poukázat na provázanost finančního oddělení s controllingem a v neposlední řadě ukázat, jak lze controlling členit. V další podkapitole budou popsány nástroje controllingu a jeho možné výstupy v podobě reportů pro vedení společnosti. Obsahem další kapitoly bude plánování a rozpočtnictví z časového i věcného hlediska. V této oblasti bude použita metoda srovnání různých druhů plánů. U vnitropodnikových rozpočtů budou zhodnoceny různé druhy odchylek plánů od skutečnosti.

Hlavním cílem praktické části diplomové práce bude analyzovat nákladový controlling ve společnosti Pars nova a.s. Šumperk. Při charakteristice společnosti bude použita metoda popisu. Vzhledem k tomu, že se jedná o úzce specializovanou akciovou společnost v oblasti opravárenství a modernizace kolejových vozidel, je těžké v této společnosti sestavovat plány na delší období. Zde bude použita metoda praktické aplikace. Dále bude zkoumáno začlenění controllingového oddělení v organizační struktuře podniku a jeho výstupy v podobě měsíčních reportů, které jsou komparovány s Business plánem. Při analýze úseků bude použita metoda postupu, kdy jednotlivé konkrétní úseky společnosti Pars nova a.s. budou rozčleněny podle účelu a budou zde zjišťovány podklady pro nákladový controlling.

Na praktickém příkladu bude provedena ukázka sestavení cenové kalkulace výkonu - modernizace s komisionální prohlídkou. Hlavním praktickým výstupem diplomové práce bude sběr dat a jejich následná analýza v oblasti režijních nákladů jednotlivých středisek ve vybrané společnosti. Dalším cílem diplomové práce bude popis a posouzení stávajícího způsobu rozvržení režijních nákladů středisek a z něho vyplývající návrhy pro zpřesnění rozvrhové základny. Konkrétním výsledkem bude stanovení dopadu návrhu do jednotlivých výkazů.



## 2 Teoretické základy controllingu

Teorie i praxe na controlling nahlíží jako na důležitou součást ekonomického řízení každého podniku. Společnosti v dnešní době využívají controlling do značné míry při řízení a rozhodování managementu o vývoji podniku.

Controlling je nejčastěji chápán jako metoda, která má za cíl zvýšení účinnosti systému řízení a to pomocí neustálého a systematického srovnávání skutečností a předem stanoveného stavu (např. o podnikatelském procesu, vyhodnocování zjištěných odchylek, nalezení jejich příčin, návrhu opatření k jejich nápravě a případně k aktualizaci stanovených cílů). (Horváth, 2002)

### 2.1 Pojem controlling

Na pojem controlling je nahlíženo jako na komplexní pojem uplatňovaný na všechny ekonomické oblasti řízení společnosti. Může jít například o finanční nebo bankovní controlling. Toto obecné pojetí se značně odlišuje od užšího pojetí, které pod pojmem controlling představuje systém založený na přesně vymezených základech např. na základě výsledků průzkumu trhu a přesných parametrů se snaží o optimalizaci hlavního řídicího ukazatele (celopodnikové marže). (Lazar, 2012)

Různé země si pojem controlling překládají jinak, protože v každém státě je controlling chápán trochu jinak. Pojem controlling můžeme přeložit z anglického jazyka „to control“, které v českém jazyce znamená řízení, regulace, kontrola, ovládání a plánování. V italštině a francouzštině znamená dohled, revize, zkouška. (Mikovcová, 2007)

#### 2.1.1 Definice controllingu

Definicí controllingu je mnoho, protože stejně jako překlad slova controlling je chápáno různorodě. Jinou definici vytvoří ekonom, účetní, manažer nebo obyčejný člověk.

Lazar (2012, s. 175) tvrdí, že: „Controlling je samostatná větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na této bázi provádí také kalkulaci cen, čímž se stává mj. praktickým nástrojem marketingu“.

Další z definic controllingu je charakterizována ve třech různých úrovních:

- Controlling jako podnikatelská filozofie
  - má především vysvětlení v teoretické rovině. Zabývá se změnou myšlení v oblasti řízení podniku, jako je plánování, výroba, finance a marketing. Vyjmenované činnosti patří do systému organizace podniku, který následně působí jako podnikatelský subjekt;
- Controlling jako systém pravidel pro řízení podniku
  - přispívá k dosažení podnikových cílů. Zejména zabraňuje neočekávaným situacím a včas upozorňuje na hrozící nebezpečí, které následně vyžaduje přijetí příslušného opatření;
- Controlling jako projekt řízení podniku
  - představuje systém vytvořených prvků, vazeb a nástrojů, které se starají o udržení žádoucího stavu vnitropodnikové ekonomiky. (Hermann, Lazar, 1999)

„Moderní, funkční model řízení, jehož existence v podniku umožní včasnou reakci na vznikající problémy ještě před možným vznikem existenční krize. Aplikace controllingu nutně tedy musí vést k pozitivnímu ovlivnění výkonnosti a tím tedy i k dlouhodobé úspěšné existenci podniku“, takto definici chápe Mikovcová (2007, s. 10).

### **2.1.2 Vývoj controllingu**

Pojem controlling jako metoda řízení se poprvé objevuje v první polovině dvacátého století v souvislosti s teorií a praxí managementu v USA. Pojetí však bylo rozdílné. Controlling byl součástí managementu a byl chápán jako informační nástroj řízení. Hlavní náplní práce controllera byla příprava podkladů pro řízení - reporting (výkaznictví) pro vrcholové vedení podniku kvůli zkvalitnění manažerského řízení. Získané informace však byly především z oblasti finanční. Jednalo se však o informace ex-post, které se zaměřovaly na zobrazení již proběhlých transakcí. Plnily funkci spíše kontrolní. Cílem byla analýza rozdílů k plánům a rozpočtům. Za zjištěné odchylky nesli odpovědnost vedoucí pracovníci. Vývoj však ukázal nedostatky v podobě nevyhovující informační podpory manažerského řízení, chyběly cílové a věcné informace zaměřené na budoucnost podniku. (Král, 2010)

Vzhledem k rostoucím požadavkům na efektivnější řízení podniků s využitím manažerských nástrojů, rostoucí komplexnosti zaznamenal tento pojem vývoj i na evropském kontinentu.

V dnešní době lze controlling chápat jako filozofii řízení. Král (2010, s. 29) označuje controlling jako “nástroj systematického utváření a řízení podniku“. Zdůrazňuje samostatnou roli controllera jako poradce a informačního manažera. Oddělením od řídicího pracovníka se má zaručit rozšíření manažerské kapacity vedoucího.

Vývoj controllingu ukazuje směr od interních analýz současnosti do oblasti plánování. Controllera lze chápat jako koordinátora a poradce manažera v podnikovém řízení. Je zde zdůrazňováno používání počítačových aplikací jako podpůrných nástrojů controllingu. Je možné vytvořit controllingové funkce pro specializované oblasti např. controller prodeje, controller IT atd., rozšířit controlling do nových odvětví - nejen do bank, pojišťoven, poradenství, obchodu, ale i do místní správy, nemocnice či soudnictví. Předpokládá se, že se do centra pozornosti vrcholového managementu dostane hospodárnost činností a cílová orientace na celkové výsledky podniku. (Král, 2010)

### **2.1.3 Vztah finančního účetnictví a controllingu**

Controlling se více méně nezabývá finančním účetnictvím (vypracováním informací z oblastí obchodních a daňových), ale soustřeďuje se na propočty, plánovací propočty, nákladové a výkonové kalkulace. Finanční účetnictví se orientuje spíše do minulosti, pracuje s již neaktuálními informacemi, čeká na konec účetního období a případně nápravná opatření jsou prováděna pozdě, zatímco controlling nahlíží spíše do budoucnosti. Pokud vedení společnosti chce zajistit dlouhodobě existenci podniku, musí se snažit více přiklánět k prognózám do budoucnosti na základě controllingu než vývojem minulých informací z finančního účetnictví.

## **2.2 Funkce controllingu**

Controlling je vnímán jako část řízení podniku, a proto je možnost definovat jeho účel prostřednictvím funkcí pro řízení podniku, mezi které patří zejména plánování, koordinování, rozhodování, motivování a následné kontrolování a informování.

Mezi vybrané funkce controllingu patří:

- registrační (v počátcích rozvoje controllingu) funkce byla především zaměřena na sběr dat, jeho role byla spíše vnímána pasivně,
- navigační funkce je orientovaná na kontrolu hospodárnosti a vypracování zlepšovacích návrhů. Jedná se již o aktivně orientovaný controlling,

- inovační a koordinační funkci představuje controlling orientovaný na řízení. Plánování, kontrola a regulace všech podnikových aktivit představuje již vytvořený systém řízení, který se využívá pro řízení dostupných informací z těchto oblastí. (Mikovcová, 2007)

## 2.3 Controller

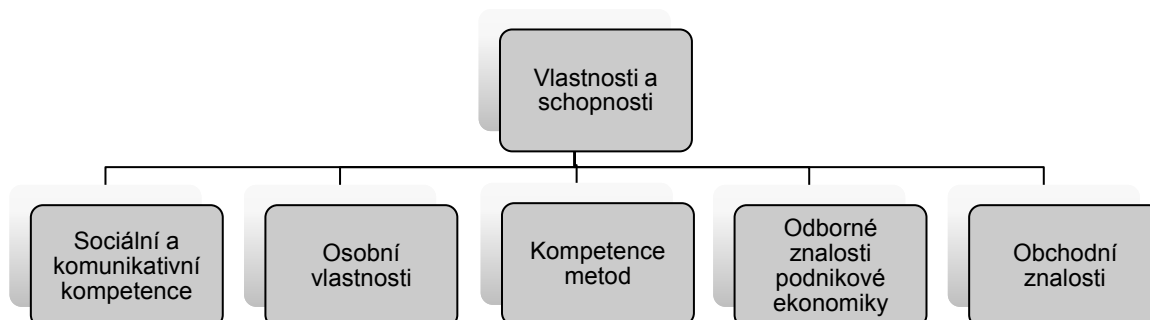
Výsledek controllingu je závislý na způsobu a kvalitě plnění controllingu a zároveň také na osobě, která je za tuto činnost odpovědná. Obecně na osobě/osobách provádějící controlling závisí způsob provádění a plnění určených cílů, tak i kvalita provedení jednotlivých úkolů. Samotná osoba controllera ovlivňuje vykonávání těchto činností, proto je nutné a žádané, aby controller měl potřebné vlastnosti a schopnosti, které jsou od managementu podniku očekávány. (Eschenbach, Siller 2012)

### 2.3.1 Vlastnosti a schopnosti controllera

Dnes pro výkon profese controllera již nestačí jen vysoká kvalifikace a odborné znalosti. Nutné je mít také soubor vlastností a schopností, které jsou zobrazeny na Schématu 2.1 a následně budou definovány.

Controller nemusí mít osvojeny všechny uvedené znalosti a schopnosti, většinou jde o vysoce kvalifikované pracovníky, kteří v controllingu představují důležitou roli. V průběhu se tyto schopnosti může naučit a zdokonalit se, záleží však na tom, zda v konkrétní situaci bude všechny využívat a do jaké míry. (Vollmuth, 1999)

Schéma 2.1 Profil controllerů



Zdroj: (Eschenbach, Siller 2012), vlastní zpracování

## **Sociální a komunikativní kompetence**

V této oblasti jsou vyjmenovány schopnosti, kterými by měl správný controller disponovat:

- prosazování, které se projevuje zejména cílevědomostí a vytrvalostí,
- týmová práce, která zahrnuje také motivaci členů týmu,
- komunikace, jelikož přednáší zlepšující se metody a plány,
- důvěra, spolehlivost a věrohodnost musí být podložena novými názory.

## **Osobní vlastnosti**

Správný controller by se měl řídit, zlepšovat a budovat následující vlastnosti:

- Osobní znalosti etiky (objektivita, neutrální chování, odpovědnost za vlastní chování, pozitivní postoj k obchodním partnerům) by měly být vzorem pro ostatní;
- Kritické stanovisko zde znamená neutrální postoj, kterým controller nehodnotí, ale je sám k tobě kritický (důležitá je zde sebekritika);
- Analytické myšlení (chápavost, schopnost kombinace) umožňuje postupovat systematicky a používat jednotlivé postoje do konkrétních situací;
- Přesnost, která neznamena jen zpětnou kontrolu částek, ale také budoucí očekávaný směr;
- Schopnost přijímat nepříjemnosti a být trpělivý;
- Vlastní iniciativa, ke které patří odvaha vyslovit své názory a pokládat otázky;
- Kreativita, kterou controller využívá k tomu, aby se nedržel již známých a dokola se opakujících postupů, ale aby byl schopen zavést nové a potřebné změny v systémech;
- Ochota učit se novému je v této funkci velmi důležitá, jelikož controller by měl být otevřený novým poznatkům. Měl by se ponaučit jak z úspěchů, tak i ze svých chyb;
- Komplexní pohled (myšlení a jednání), které s sebou nese důsledky v celém systému - má vedlejší účinky a pozdější důsledky;
- Radost z vlastních i cizích úspěchů.

## **Kompetence metod**

Jednu z nejdůležitějších metod představují techniky analýzy a rozhodnutí, základní znalosti práva, komunikace, moderování, kreativity a prezentace, organizační talent, projektový a informační management. (Eschenbach, Siller 2012)

## **Odborné znalosti podnikové ekonomiky**

Všeobecný přehled je nutnou podmínkou, proto aby controller mohl být dobrým pracovníkem v této oblasti. Měl by mít zejména podrobné znalosti účetní problematiky, strategického řízení podniku, etiky managementu, plánování a sestavování rozpočtů, výpočtu a posouzení investic, výkaznictví a kontroly.

## **Obchodní znalosti**

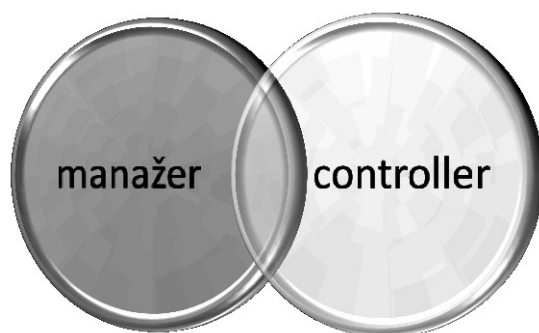
Aby controller ovládal i tuto oblast, je nutné znát podnik, jednající osoby a jejich zájmy, obchodní model, procesy a kompetence, dosavadní směr vývoje, okolí podniku, specifické systémy v zahraničí a dále by měl mít jazykové schopnosti. (Eschenbach, Siller 2012)

### **2.3.2 Funkce controllera**

V praxi závisí na oboru, velikosti podniku, stylu řízení, vývoji okolí, fázi životního cyklu podniku, aktuálnosti a komplexnosti problémů, zda pro controlling jsou vytvořena specializovaná pracoviště a útvary. Výkon controllingových funkcí a aplikace controllingu nenáleží pouze na činnosti controllerů, ale je nezbytná kooperace mezi manažery a controllery. (Eschenbach, Siller 2012)

V následujícím schématu 2.2 jde vidět, že některé činnosti v náplni práce controllera a manažera jsou vzájemně propojeny. Tato kooperace je naznačena průnikem množiny.

Schéma 2.2 Kooperace controllingu



Zdroj: (Mikovcová, 2007), vlastní zpracování

Pracovní náplní manažera je plánování, rozhodování, koordinování, motivování, organizování a kontrola. Jednotlivými úkoly controllera jsou tvorba metod a nástrojů, moderování dat, koordinace a aktualizace systému. Společné charakteristiky práce controllera a manažera představují získávání a zpracování informací, prezentace managementu. (Mikovcová, 2007)

## **2.4 Členění controllingu v organizační struktuře**

Změny v organizačních strukturách společností prošly za poslední dobu spoustou změn. Důvodem je postupný rozvoj funkcí a rozrůstání controllingových úkolů. Potřebu zavádět a rozšiřovat controlling v podniku si vynucuje řešení institucionální. Při vytváření organizační struktury by se mělo v podniku zapřemýšlet o začlenění controllingu do hierarchie. Důležité je si odpovědět, na jakou úroveň podnikové hierarchie controlling zařadit a jaká pozice může být controllerovi přiřazena. Ve struktuře společnosti je postavení controllingového oddělení ovlivněno interními a externími faktory.

### **Interní faktory**

Mezi vybrané faktory patří růst množství, aktuálnosti a komplexnosti problémů, které je podnik nucen řešit. Velikost společnosti, zásady řízení podniku a progresivita používaných technologií patří mezi interní faktory.

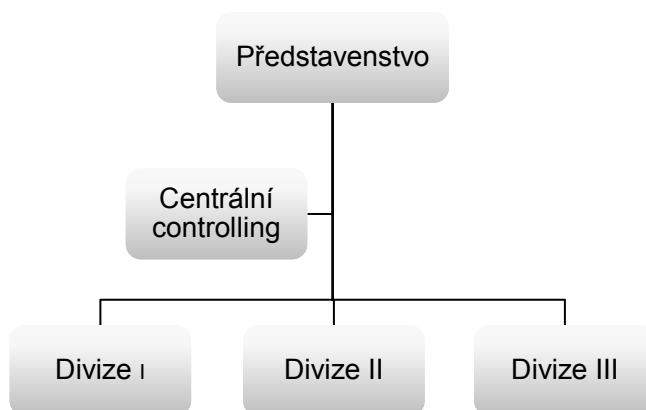
### **Externí faktory**

Legislativní, politické a společenské okolí ovlivňuje zvenku postavení controllingového oddělení. Dále působí na pozice oddělení zabývající se controllingem existující trhy např. práce, zboží, peněz a kapitálu. (Eschenbach, Siller 2012)

Obecně lze říci, že s růstem hierarchické úrovně stoupá účinnost prováděných úloh controllera a controllingu. Řada publikací uvádí, že je nutné vytvořit funkci vedoucího controllera (např. člena představenstva) na nejvyšší úrovni hierarchie. Pak je možné, že nastane problém s některými jemu svěřenými úlohami. Controller, jako člen představenstva se podílí na spolurozhodování o společnosti a zároveň je pověřen kontrolovat a posuzovat vlastní rozhodnutí, které sám vytvořil. Další problém přichází s domněnkou, že pravděpodobně controller na nejvyšší úrovni nebude schopen na 100 % zaručit odbornou stránku ve všech svěřených rezortech. Vyjmenované důvody ukazují, že nejlepší bude zařadit controllery na druhou úroveň organizační struktury a tím zajistit propojení controllingu s příslušnými útvary. Důležité je vyřešit, zda controller bude mít rozhodovací a nařizovací pravomoc nebo kompetence nezávislého a objektivního rozhodování mu nebude přidělena. Každá společnost chápe controlling jinak. Buď jako vrcholový management podniku nebo jako podporu řízení či prostředek k výkonu vedení. (Eschenbach, Siller 2012)

Pokud je útvaru controlling určena pouze servisní a pomocná funkce při řízení, pak bude ve struktuře podniku figurovat na štábní úrovni viz Schéma 2.3. Controller bývá začleněn do nejvyšší úrovně řízení podniku nejčastěji představenstva a svou činnost provádí bez existence vlastních liniových vazeb (všeobecného štábu), který poskytuje služby ostatním. Není však naplněna funkce inovační a koordinační, neboť controllerovi chybí kompetence k řešení závažných odchylek (strategických, krizových). Proto je zcela závislý na podpoře vrcholového vedení. (Mikovcová, 2007)

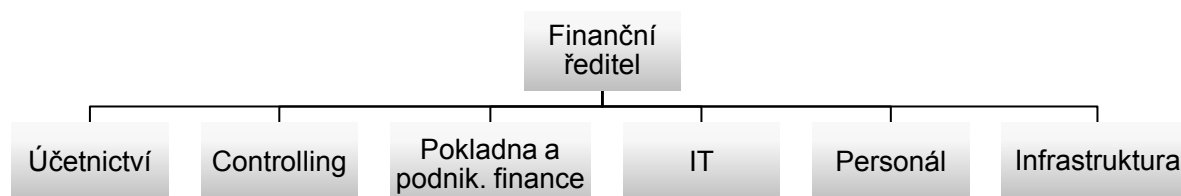
Schéma 2.3 Controlling jako štábní útvar



Zdroj: (Eschenbach, Siller 2012), vlastní zpracování

Controller již není pouze poradním orgánem, ale stává se zodpovědným za přijatá rozhodnutí v krizových situacích. V praxi není toto uspořádání controllingu při běžném chodu společnosti stabilní. Řešení je akceptovatelné hlavně při zařazení controllingu na nižší úroveň řešení. Organizační struktura je zobrazena níže ve Schématu 2.4.

Schéma 2.4 Controlling jako liniový útvar



Zdroj: (Eschenbach, Siller 2012), vlastní zpracování

Ve velkých společnostech je třeba řešit decentralizaci controllingu, kdy decentralizované pobočky jsou podřízeny centrálnímu controllingu a příslušným střediskům. Dále je možné také uvažovat o externím controllingu. Tento způsob controllingu se ve společnostech moc neosvědčil z důvodu nutných operativních



rozhodnutí. Externí controlling by se dal využít při zavádění v malých a středních společnostech, kde není zatím k dispozici kvalifikovaný personál. V praxi je takové řešení oblíbené z důvodu nízké míry konfliktů s vedením společnosti a hlavně rychlejší zavádění controllingového systému. (Mikovcová, 2007)

#### 2.4.1 Vnitřní uspořádání controllingového oddělení

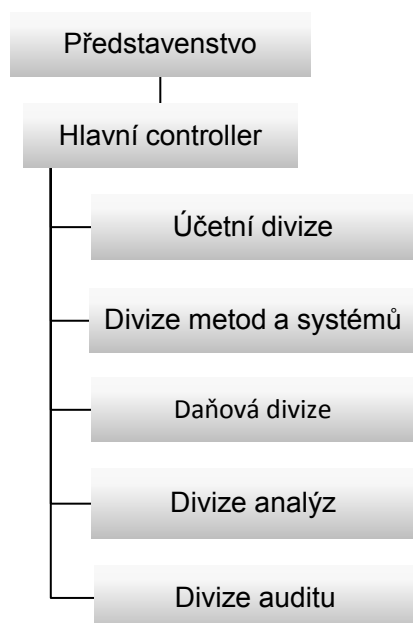
Provozní požadavky, historický vývoj a síla nutnosti zavedení controllingu určují, jak bude uspořádáno controllingové oddělení. Každý podnik má jiné požadavky na controlling a tím pádem bude i toto uspořádání rozdílné.

Samotné oddělení controllingu může být vnitřně uspořádáno podle jednotlivých:

- činností (controller pro různé činnosti - plánování, rozpočty, reporting),
- funkcí (controller marketingu, personální, projektový, materiálový),
- adresáta (specializovaný controller divizní, regionální).

V následujícím Schématu 2.5 lze vidět, že controllingové oddělení může být rozděleno do navrhovaných divizí.

Schéma 2.5 Možné rozčlenění controllingového oddělení



Zdroj: (Mikovcová, 2007), vlastní zpracování

Z uvedeného Schématu 2.5 jde vyčíst, že hlavní controller zodpovídá za jednotlivé divize a následně získané informace předává představenstvu, kterému je podřízen.

Náplní práce vybraných divizí by mohly být specifické činnosti:

- účetnictví a rozpočtům se věnuje účetní divize,
- organizace účetních metod, řízení nákladů a plateb, poštovní služby, administrativa, komunikace má na starost divize metod a systémů,
- správu podnikových daní (daně z příjmů, majetkové daně a daně ostatní) má za úkol daňová divize,
- ekonomické, statistické a prognostické studie má v povinnostech divize analýz,
- speciální a interní audit, kooperace s externími auditory má v popisu práce divize auditu. (Mikovcová, 2007)

## 2.5 Cíle controllingu

Cíle controllingu rozdělujeme na hlavní a zprostředkované. Mezi hlavní cíle řízení podniku patří udržení trvalé životaschopnosti a operativnosti. O plnění těchto cílů se snaží podnik jako celek, tak i jeho jednotlivé úseky. Důležitá je však podpora controllingu ze strany vedení společnosti, která může vytvořit a udržet správný chod společnosti. Zprostředkované cíle jsou podstatné, věcné, finanční a cíle úspěchu, k jejichž splnění má přispět controlling.

**Schopnost anticipate** - controlling by se měl starat o připravenost a srozumitelnost informací o budoucích možných změnách v okolí podniku.

**Schopnost adaptace** - controlling reaguje na již vzniklé změny v okolí nebo uvnitř podniku.

**Schopnost koordinace** - controlling se stará o postupné schvalování cílů a jednání v subsystémech podniku.

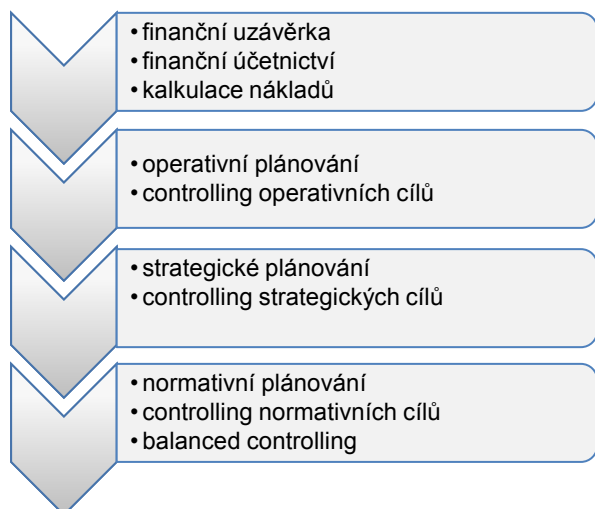
**Schopnost proveditelnosti plánů** - controlling se má zabývat prosazováním strategických případně operativních plánů, záměrů, projektů uvnitř podniku tak, jak byly dříve naplánovány. (Eschenbach, Siller, 2012)

Splnění cílů řízení nestojí pouze na výkonech controllera a controllingu, záleží také na spolupráci managementu a vedení podniku. Pro dosažení cílů je nutné, aby se činnosti aplikovaly průběžně a opakovaně. Jakékoliv permanentní změny by neměly poškodit strukturu vývoje a chodu podniku.

Controlling je řídicí úlohou. Vzniká tam, kde controller a management podniku spolupracují. Úkoly controllingu tedy souvisí s úlohami vedení a rozdělují se dle

vztahu k řídicím úkolům na ulehčující, doplňující, servisní a vymezující. Dále se člení dle postavení k fázím procesu řízení na tvorbu úloh a plánů, spolupráci, reporting, přípravu na rozhodování, analýzu a vyhodnocení. Úlohy controllingu se také dělí dle úrovně řízení a jeho logiky na normativní, strategické a operativní cíle. V závislosti na etapě životního cyklu podniku je potřeba vykonávat specifické úlohy na určité úrovni controllingu. (Eschenbach, Siller, 2012)

Schéma 2.6 Vývojové etapy úkolů controllingu



Zdroj: (Eschenbach, Siller, 2012), vlastní zpracování

Vysvětlení jednotlivých vývojových etap ze Schématu 2.6 a upřesnění jejich významu.

**Finanční uzávěrka** je nedílnou součástí řízení podniku, dále slouží pro určení finančních ukazatelů - likvidity, rentability, obratu, zadluženosti.

**Finanční účetnictví** slouží pro dokumentační, plánovací a rozhodovací účely. Účetnictví a roční uzávěrka tvoří podklad pro věřitele, investory, nejrozličnější úřady, avšak jak již bylo zmíněno, neobsahují žádné výhledy do budoucnosti.

**Kalkulace nákladů a výkonů** představuje náklady a výkony, které nezávisí na externích normách, ale jsou podřízeny rozhodnutím vedení. Jedná se o kalkulaci skutečných nákladů a výkonů, které obsahově doplňují řídicí systém účetnictví.

**Operativní plánování** zahrnuje oborové plány a rozpočty a jeho složky. Finanční plán, plán zisků a ztrát, plán bilance pro následující účetní období představují řídicí a regulační nástroj založených kvůli již zjištěným údajům v předešlých etapách.

**Controlling operativních cílů** představuje kontrolování operativního plánování. Měl by dohlížet na funkčnost systému při sestavování plánů, dodržování rozpočtů a dojednání operativních cílů. (Eschenbach, Siller, 2012)

**Strategické plánování** se zabývá plánováním strategie či strategií na úrovni jednotlivých oblastí, oborů i celopodnikové. Strategické plánování využívá controlling operativních úkolů k posuzování strategií záviselých na finančních ukazatelích (rentabilita, výsledek hospodaření).

**Controlling strategických cílů** využívá, jak kalkulaci nákladů a výkonů ve smyslu „costs“, tak také finanční účetnictví. Je důležité kontrolovat, zda jsou informace podávány včas, zda je analýza hospodářské situace podniku prováděna správně a jestli jsou strategie účinné.

**Normativní plánování** se stará o udržování etických a morálních hodnot, etického kodexu, společenské odpovědnosti v podniku. Společnost by se měla chovat zodpovědně vůči všem zainteresovaným skupinám, jelikož např. zaměstnanci představují tvůrce výkonů. Normativní plánování zahrnuje interní pravidla, plán skladby hodnot a vzor podniku.

**Controlling normativních cílů** se zaměřuje na analýzu silných a slabých stránek hodnot ve společnosti. Dohlíží a kontroluje dodržování pravidel a vzor podniku, podle kterých se mohou měnit morální zásady. Dále prověřuje, zda zaměstnanci dodržují předepsané výše zmíněné etické a morální hodnoty

**Balanced controlling** představuje nejvyšší vývojový stupeň controllingu z pozice hierarchie a zahrnuje již uvedené postupy v určité rovnováze. Bere ohled na strategické, normativní, a operativní složky řízení a controllingu. Rovnováha mezi vyjmenovanými etapami by měla být pravidelně kontrolována a jednotlivé složky případně sladovány. (Eschenbach, Siller, 2012)

## 2.6 Nástroje controllingu

Mezi základní nástroje vnitropodnikového controllingu se uvádí účetnictví, kalkulace, rozpočty nákladů a normy. Poskytují údaje o nákladech a výkonech používaných při řízení podniku a představují nezbytnou součást informačního systému podniku. (Eschenbach, 2004)

Specializovaní pracovníci ve velkých podnicích se zabývají jednotlivými nástroji, pracovní zařazení pracovníků je totožné s těmito nástroji, jsou to např. účetní, vedoucí výroby, finanční odborníci. Správný controller by měl jejich práci navzájem koordinovat a propojovat, aby se jednotlivé nástroje vnitropodnikového controllingu nestaly izolované a samoúčelné.

Nástroje vnitropodnikového controllingu pomáhají plnit úlohu řízení nákladů ve třech oblastech, a to v oblasti kontroly, tedy evidování odchylek a jejich analýza, v oblasti poskytování informací pro rozhodování a v oblasti aktuálního oceňování výkonů podniku.

Při členění controllingu a jeho úkolů se vychází z časového pojetí (krátkodobé nebo dlouhodobé). Z tohoto hlediska se controlling dělí na operativní a strategický. Stejně členění je také u nástrojů controllingu a to tedy operativní a strategické (viz podkapitola 2.5 - cíle controllingu). V současné době jsou také důležité nástroje normativní a controlling normativních cílů. (Eschenbach, 2004)

## 2.7 Nákladový controlling

Nákladový controlling a také controlling výkonů se řadí do vnitropodnikového controllingu. Hlavním cílem vnitropodnikového controllingu je stanovení nákladového a kalkulačního systému, který člení náklady podle místa a důvodu vzniku, dalším cílem je podpora řízení zisku. Sledování a analyzování činnosti hospodářských středisek, vyhodnocování plánů oproti skutečnosti a jejich odchylky představují náplň vnitropodnikového controllingu. Cílem nákladového controllingu je růst přehlednosti dělení nákladů, zlepšení plánování a rozhodování založené na vhodných informacích o nákladech a zdokonalování nákladového a kalkulačního systému účetní jednotky. Plán nákladů je stěžejní i pro sestavení plánu cash flow, který má závčas předpovídat případný přebytek nebo nedostatek volných finančních prostředků.

Při prvotní tvorbě nákladového controllingu je třeba vyřešit problematiku členění nákladů, jejich tvorbu, druh a úpravy související s účtovou osnovou. Nákladový

controlling lze rozdělit například na controlling režijních nákladů, výrobních nákladů, finančních nákladů, controlling vývoje nákladů a jejich struktury. Vedení společnosti, které nedohlíží na náklady podniku, tak nemá představu o jejich výšce a vývoji, vlivu na tržby, o druhovém členění a celkové nákladové náročnosti na splnění operativních a strategických cílů podniku, nemůže uspět. V případě, že chce být vedení podniku efektivní, mělo by zavést nákladový controlling, analýzy, dohled nad náklady, srovnání nákladového plánu a skutečnosti, dále také srovnání nákladových vstupů podniku s tržbami. (Foltínová, 2014)

Jedna z nejvýznamnějších a nejsložitějších částí analýzy je nákladový controlling, který vedení společnosti používá při dohledu nad dodržováním plánu a při operativním a strategickém řízení podniku.

Dobře vytvořený systém nákladového controllingu by měl být schopen včas upozornit na odchylky - skutečnosti od plánu, musí je přehledně a srozumitelně prezentovat a na základě zjištěných informací, by pověření manažeři měli zahájit kroky vedoucí k eliminaci důsledků těchto odchylek.

Hlavní náplní nákladového controllingu je:

- sestavení rozpočtu nákladů a výkonů a jeho vyhodnocování pomocí odchylek,
- výpočet plánových, výsledných a cenových kalkulací,
- reporting.

Kromě vnitropodnikového controllingu se v podniku může vyskytovat i operativní controlling, do něhož patří finanční a investiční controlling. Analýzu stálého a oběžného majetku využívá podnik při finančním controllingu a následně poskytuje o něm reporting vedení společnosti. Investiční controlling má za úkol vytvoření investičních projektů a jejich návratností. (Foltínová, 2014)

## **2.8 Reporting**

Reporting je považován za komplexní systém informování manažerů prostřednictvím vnitropodnikových zpráv (výkazů, analýz) o hospodaření a celkové situaci v oblasti podnikových činností zvláště financí, za které zodpovídají manažeři. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Hlavním úkolem reportingu je sestavení uceleného systému vnitropodnikových ukazatelů a informací, které slouží k vyhodnocování vývoje podniku a následně k jeho řízení. Mezi nedílnou součást reportingu patří komentáře, zprávy a zdůvodnění sloužící pro hodnocení skutečného dosaženého vývoje nebo případné

přijetí účinných opatření včetně dopadů do motivačního systému. Vzhledem k tomu, že reporting směřuje k různým uživatelům, doporučuje se zvážit výběr, zpracování, formální úpravu a distribuci těchto informací, přičemž každý řídicí pracovník by měl mít přístup pouze k informacím, které svou činností ovlivňuje. Ke komplexním informacím by měl mít přístup pouze vrcholový management. (Foltínová, 2014)

Důležité je v reportingu stanovit kritéria řízení výkonnosti, která se používají pro zhodnocení vytyčených cílů a úkolů se skutečným vývojem. Typickou vlastností systému účinných kritérií řízení je vícekritériálnost, vnitřní propojení řízení důležitých faktorů vývoje efektivnosti např. využívaných aktiv, kapitálu, získaných výnosů, spotřebovaných nákladů, s využitím vhodné kombinace finančních a naturálních kritérií. Pověření pracovníci v uvedeném časovém horizontu zhodnotí dosažené výsledky. (Šoljaková, Fibírová, 2010)

Pro samostatné části podniku se využívají syntetické finanční ukazatele, které zahrnují rentabilitu aktiv, výnosů či nákladů. Pro vnitropodniková střediska se používají analytická kritéria, která jsou používána v návaznosti na rozsah jejich pravomocí a odpovědnosti zejména při řízení nákladů, v kombinaci s naturálními kritérii pro vyjádření kvality a časové náročnosti uskutečňovaných činností.

Mezi základní průřezy, kterými mohou být sledovány výkazy výsledků činností, patří členění dle skupin a druhů výkonů, dle středisek a dle zákaznických skupin. Cílem je vytvoření systému vnitřních výkazů výkonnosti na všech základních úrovních a průřezech řízení, které jsou stěžejní pro naplnění strategických cílů. Současně by měla být ve všech uvedených průřezích sledována stejná měřítko, i v případě, že nejsou přímo porovnatelná (např. ziskovost, kvalita a spolehlivost).

Uživatelů reportingu může být mnoho a zároveň mohou mít různé požadavky a nároky na obsahovou i formální stránku reportingu. Nedílnou součástí reportingu je výběr zpracování, formální úprava a distribuce informací, které jsou určeny pro nejrozličnější skupiny uživatelů. Zároveň každý řídicí pracovník by měl mít přístup jenom k těm informacím z reportingu, které svou činností ovlivňuje, a jsou v jeho kompetencích. Měly by být ve srozumitelné a přehledné podobě. K souhrnnému systému informací má přístup pouze vrcholový management. (Fibírová, 2001)

Při navrhování a implementaci systému podnikového reportingu by měly být respektovány tyto postupy:

- identifikace uživatelů výkazů a analyzování jejich individuálních požadavků a potřeb s ohledem na obsah, formu a čas poskytovaných informací,
- diferenciaci obsahu výkazů z hlediska potřeb uživatelů externích i interních,
- volba vhodné formy výkazů, a to buď v tištěné, nebo elektronické podobě, případně oběma způsoby,
- návrh a použití jednotného vzhledu výkazů a měnit jej co nejméně z důvodu snadné orientace a pro možnost srovnání údajů v čase,
- výběr vhodného způsobu distribuce výkazů a důvěrných informací od ostatních a zabezpečení jejich ochrany,
- využití zpětné vazby na adresáty, zda jsou předkládané reporty srozumitelné a přehledné a zjistit případné jejich podněty a připomínky ke zdokonalení systému reportingu.

Aby byl reporting považován za funkční nástroj (kvalitní řízení podniku, vybudované dobré vztahy se zaměstnanci, s obchodními partnery) je potřeba dodržení těchto zásad, které mohou být přínosné v mnoha oblastech. Důležitá a samostatná otázka reportingu je vztah externího a interního reportingu, tedy obsah a pojetí zveřejňovaných informací ve výkazech finančního účetnictví. (Šoljaková, Fibírová, 2010)



### 3 Teorie plánů a rozpočtů

Plány a rozpočty jsou považovány za nástroje řízení efektivnosti, hospodárnosti činnosti podniku a jeho středisek. Řídicím pracovníkům poskytují podklady pro rozhodovací procesy a snižují míru nejistoty dalšího vývoje. Rozpočty představují východisko při sestavování předběžných kalkulací a jejich následná kontrola s výslednými hodnotami. Také se provádí kontrola rozpočtů s plány (stanovenými cíli) a skutečně dosaženými hodnotami. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Hlavním cílem rozpočetnictví a plánování je omezení neurčitostí a zefektivnění celého rozhodovacího procesu. Prostředky na dosažení tohoto stanoveného cíle jsou analýza možných budoucích rizik či úzkých míst, zhodnocení možných jejich řešení a podpora takových variant, které dlouhodobě optimalizují činnost podniku. Z této charakteristiky je zřejmé, že analýza těchto možností bude probíhat na nejrůznějších úrovních podnikové hierarchie, ale bude vycházet ze zásadních dlouhodobě formulovaných cílových dominant, které profilují podnik jako celek. Až rozhodnutí o těchto dominantách zahrnuje stanovení konkrétních dílčích podnikových cílů a v dalším kroku jejich transformaci na dílčí úkoly. Z toho vyplývá, že toto koncepční zaměření se projevuje v dalších důležitých rysech celého systému. (Král, 2010)

Plánování a rozpočetnictví je komplexním procesem s odlišným stupněm podrobnosti a časovým horizontem. Předpoklad je, že bude dodržen princip časové koordinace, krátkodobé a dlouhodobé plány (rozpočty) je nutné systémově propojit. Jednotlivé plány jsou vzájemně propojeny logickou, hodnotovou a časovou návazností.

Pojem rozpočetnictví chápeme jako číselné, v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o budoucí (plánované) realitě. Zatímco plány představují výsledky úkolů v naturálních jednotkách nebo ve slovním vyjádření. Pro podnik je tento nástroj jeden z nejdůležitějších a nejnáročnějších. Je nutné mít promyšlenou celou oblast rozpočetnictví, aby nedocházelo ke špatným rozhodnutím pro vedení společnosti. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Všechna vnitropodniková střediska vytvářejí velmi podrobné plány a rozpočty, které jsou považovány za důležitou a složitou disciplínu. Vnitropodnikové plány se dělí na dvě složky:

- plánování nákladů a rozpočetnictví,
- operativní plánování.

Jestliže podnik v rámci plánu nákladů plánuje přímé náklady na výrobu, poté rozpočetnictví představuje rozpočty režijních nákladů neboli nepřímých nákladů. (Vysušil, 2004)

### 3.1 Teorie plánů

Plánování chápeme jako proces k dosažení vytyčených cílů. Při plánování se hromadí a zpracovávají informace, které jsou důležité pro budoucí rozhodování. Vedlejší úlohou plánů v podniku je kontrolní činnost uskutečňovaných činností. Plánování obsahuje činnosti jako je samotné naplňování budoucích cílů, vytvoření plánu pro dosažení prvotních cílů a naplnění a vyhodnocení plánu. Při plánování nesmí chybět průběžná kontrola, závěrečné vyhodnocení a doporučení pro budoucí vývoj podniku. (Žůrková, 2007)

Synek (2006, s. 172) tvrdí, že „plánování představuje činnost směřující k určení způsobu, pravidel a taktiky použitých při realizaci strategie, jakož i určení disponibilních zdrojů představujících určitá omezení“.

Plány se rozdělují na:

- strategické, které mají dlouhodobý charakter a většinou je sestavují top manažeři,
- taktické, u nichž se hledají konkrétní cíle,
- operativní, které mají krátkodobý charakter. (Synek, 2006)

Vybrané druhy plánů budou popsány v podkapitole 3.1.1 a 3.1.2.

#### 3.1.1 Strategické plánování

Strategické plánování představuje dlouhodobou aktivitu společnosti. Tato aktivita může trvat 3 až 15 let. Nicméně doba se odvíjí od složitosti předmětu podnikání, jako například těžba surovin nebo výroba nových součástek. Hlavním cílem podnikového plánování je dosáhnout konkurenční výhody na trhu. Při využití strategické analýzy podniku dokáže podnik odhadnout své silné a slabé stránky

Mezi vybrané fáze strategického (dlouhodobého) plánování patří:

- fáze přípravná,
- fáze stanovení cílů,
- fáze hodnotící,
- konečný strategický plán. (Petřík, 2009)

První fází je přípravná fáze, která bere v úvahu vnější podmínky. Zde je potřeba odhadnout budoucí vývoj, provádí se analýza vývoje a srovnání, co očekávají majitelé podniku s očekáváním dalších subjektů např. zaměstnanci, zákazníci a okolí.

Stanovení cílů a technik probíhá ve druhé fázi. Potřebné techniky se stanoví na základě cílů, které bude podnik chtít dosáhnout. Při vytýčení cílů si nejprve podnik určí dlouhodobý cíl a následně se od něj odvíjí a stanovují další cíle (střednědobé, krátkodobé).

V třetí fázi se podnik hodnotí pomocí analýzy silných a slabých stránek, hrozeb a očekávání (SWOT analýza). SWOT analýza nachází silné a slabé stránky podniku a porovnává je s hlavními vlivy z okolí podniku (příležitostmi a ohroženími). V této fázi dojde ke zhodnocení alternativní strategie, která je důležitou součástí strategického plánu. I přesto, že v podniku bude zavedena strategie, která bude jasná a měřitelná, neměla by omezovat reakce podniku na změny, které přicházejí z vnějšího i vnitřního prostředí. Z toho vyplývá, že by podnik i přes zavedenou strategii měl být schopný se flexibilně přizpůsobovat. Tyto fáze na sebe navazují, avšak se i někdy prolínají. (Petřík, 2009)

Strategicky plánovat znamená pro podnik si určit, kam by se chtěl vyvíjet do budoucna. Přestavuje to však náročnou rozhodovací činnost, protože nikdy přesně žádný z manažerů nemůže předvídat do budoucna vývoj chování zákazníků. Při této činnosti může kdokoli pochybit i ten nejvzdělanější a nejzkušenější manažer. V případě, že podnik zjistí, že se provedené rozhodnutí neshoduje se strategií, je velmi náročné změnit plány ze dne na den. Takováto změna by byla obtížná a dokonce by možná přinesla podniku finanční ztrátu.

Cyklus strategického plánování obsahuje situační analýzu, která vyhodnotí klíčové faktory úspěchu, kritické vlivy rozdělení segmentu trhu, priority pro výroby, příležitosti a hrozby. Dále obsahuje obchodní koncept cílů (směr vývoje), který ukáže rizikové faktory, které se soustředí na hlavní otázky. Podstatné je také určit možnosti vývoje a návrhy strategií podniku. Po navržení strategie podniku se sestaví operativní plán (tzv. časový), následně se vyhodnotí aktuální výsledky podle nastavených kritérií a vytvoří se zpětná vazba, která odhalí případně chyby a možná zlepšení. Jednotlivé fáze cyklu by se měly skoro prolínat, aby se dalo prohlásit, že plán byl kvalitně sestaven. (Žůrková, 2007) V následující Tab. 3.1 jsou stručně shrnuty výhody a nevýhody, s kterými se můžeme setkat při strategickém plánování.

Tab. 3.1 Výhody a nevýhody strategického plánování

Výhody	Nevýhody
náhled a dlouhodobý pohled na podnikové činnosti	statická forma, formální a demotivující přístup
systémový přístup	byrokratický přístup k procesu plánování
orientace podniku na cíle a vzájemná závislost a slučitelnost cílů	časová náročnost, složitost
vytvoření strategie, postupů a použitých technik k dosažení plánovaných cílů	subjektivní přístup k dlouhodobým cílům a nerealističnost
vyhodnocení silných a slabých stránek podniku	málo flexibilní a neefektivní formální kontrola
vytváření koncepcí pro zlepšování prostřednictvím stanovených dlouhodobých cílů, které jsou závislé na taktických i operativních cílech	strategický plán nemusí být dobře zprostředkován, pochopen, ztotožněn a nepřijat subjekty v podniku
eliminace neefektivity	
možnost motivace a kontroly	
tvorí základní rámec pro operativní řízení, plánování a rozpočty	

Zdroj: (Petrík, 2009), vlastní zpracování

### 3.1.2 Operativní plánování

Operativní plánování vychází z technickohospodářských norem, standardů a kapacit, tedy z předem stanovených informací podnikem. Pro operativní plány platí to, že jsou rozšiřovány na nižších úrovních podniku, stejně tomu je u podnikových plánů a rozpočtů. Plán výroby podniku se rozpracuje na jednotlivá vnitropodniková střediska např. hlavní výroba a údržba. Je na rozhodnutí podniku, jak si podnik rozčlení střediska, může je rozdělit např. na jednotlivé provozovny, útvary nebo dílny. Důležité je, aby při plánování šlo jednoznačně určit, zda se jedná o hospodářské středisko.

Za hospodářské středisko se považuje takové středisko, které splňuje podmínky:

- samostatné plánování,
- využívání vnitropodnikových cen,
- samostatně účetně vyjádřené vstupy a výstupy,
- hmotná odpovědnost pracovníků na výsledcích střediska. (Vysušil, 2004)

Operativní plánování výroby pro jednotlivá střediska se zabývá dodržováním rozplánování výrobních úkolů v čase (lhůtové plánování). Dále se zabývá plánováním obsahové stránky výrobních úkolů v objemu a hodnotě. Podle jednotlivých plánů vnitropodnikových útvarů lze plánování obecně rozčlenit na -

zakázkové plánování, předstihové plánování, souborové plánování, skladové plánování, číselné plánování, plánování rozpracovanosti, dávkové plánování a odváděcí plánování. (Vysušil, 2004)

**Zakázkové plánování** se používá ve výrobním podniku, kdy se jedná o plánování kusové neopakované výroby. Jedná se o zakázku, která se připravuje pro jednoho klienta dle jeho individuálních potřeb a požadavků. Celá výroba se sleduje na zakázkových listech, které poté slouží jako podklad pro kontrolu a určení počtu výkonů. Při sjednávání zakázky určí zákazník termín, ve kterém musí být zakázka dokončena a předána. Při zakázkové výrobě může docházet k různým odchylkám oproti plánu. Nejčastěji odchylky vznikají při nesprávném naplánování nebo nastane neočekávaná komplikace při výrobě, a to z důvodu že plánování je méně přesné.

**Předstihové plánování** výroby se používá, když se nejedná o individuální, ale ucelenou sérii výrobků. Každá série se od sebe liší, je různě náročná na výrobu a zabírá vždy jinou dobu přípravy a následně výroby. Celá výroba série musí být v předstihu naplánovaná do posledního detailu. Při zaznamenání do úsečkového grafu se pro jednotlivou sérii v plánech počítá i s časovou rezervou v předvýrobní přípravě. (Vysušil, 2004)

**Skladové plánování** výroby probíhá v pravidelných a nepravidelných intervalech. Při tomto plánování musíme znát využitelnost součástek a spotřebu pro finální druhy výrobků. Za předpokladu, že v podniku je výroba a odbyt pravidelná, tak je možné tyto složky vyrábět v pravidelném objemu. Zde se již i počítá s poruchovostí a od ní se odvíjí výše pojistné zásoby. Zatímco při nepravidelné výrobě a odbytu se určí minimální skladová hranice zásob, pod kterou nesmí složky klesnout. V případě, že nastane pokles pod určenou hranici, je to signál pro pokyn k výrobě. (Vysušil, 2004)

**Souborové plánování** se využívá při sestavování plánů u výrobků, které mají podobný technologický postup a délku průměrné doby výroby. Vyskytuje-li se tato podobnost výroby u součástí a montovaných dílů, lze je rozčlenit do souborů a tím dojdeme ke snížení počtu plánových položek.

**Číselné (kompleťové) plánování** se nazývá proto, že finální výrobky a jejich součásti se označí pořadovými čísly a následně dohromady tvoří komplet k danému výrobku. Poté jsou předmětem plánování tyto očíslované komplety. Má to výhodu ve výpočtu vytížení výrobních kapacit, který se odvíjí od souborů. Naopak nevýhodou je vysoký objem nedokončené výroby případně zbytků, protože je vyšší náročnost na koordinaci při kompletování. (Vysušil, 2004)

**Plánování rozpracovanosti** se používá u velké sériové výroby, kde jednotlivé zadávání do výroby probíhá v postupných dávkách. Při výrobě hned probíhá postupná kompletace montáže. Zásobu rozpracované výroby označíme za základní normovanou veličinu, která stále podléhá kontrole. U tohoto typu plánování se předpokládá, že podnik zná velikost dávky, pravidelnost výroby, průběžnou dobu výroby pro zjištění výrobní a skladové zásoby rozpracovanosti.

**Dávkové plánování** následuje po plánování rozpracovanosti. Toto plánování probíhá u pravidelné a homogenní výroby (vyrábí se pořád dokola v sériích). Sestaví se trvalý a přesný plán, který bude založený na podrobném naplánování parametrů výrobní dávky. Poté lze sestavený plán použít pro delší období.

**Odváděcí plánování** se využívá pro hromadnou výrobu v linkách a velkovýrobách, při nejvyšším stupni homogenity. Výrobní program (sortiment) je stabilní a neměnný a často se jedná pouze o výrobu jediného typu výrobku. U této výroby se používají určité parametry, které se v delším časovém horizontu nemění, a proto lze plán sestavit podle chodu odvádění výroby. (Vysušil, 2004)

V praxi se můžeme setkat s různými druhy operativních plánů a to např.:

- plány pro jedno použití (jednorázové),
- plány trvalé (permanentní).

Při sestavování jednorázových plánů se předpokládá pouze jedno použití, v budoucnu se akce nebudou opakovat. Takovýto typ plánů je vhodný při výjimečných jednorázových činnostech. Rozlišujeme dva typy používaných plánů - programy a projekty:

- Program je jednorázový plán, který obsahuje spoustu různých činností, může se použít při zavádění nového výrobku do výroby a do prodeje, otevření nové provozovny nebo při změně podnikatelské činnosti. Při sestavení programu musí podnik stanovit konečný termín program, termíny zahájení a ukončení každého kroku. Rozdělit celkový soubor činností pro realizaci, promyslet provázanost jednotlivých kroků, naplánovat organizační a odpovědné zajištění a naplánovat zdroje pro dané etapy;
- Projekt se podobá programu, ale je v menším rozsahu a méně složitý. Může se jednat jen o samostatný plán nebo součást programu.

Většina programů a projektů tvoří nedílnou součást rozpočtů, kde je rozpis finančních zdrojů pro realizaci (přesně určeno co a kdy bude placeno). (Vysušil, 2004)

Permanentní plány jsou určeny pro činnosti, které se opakovaně objevují. Jejich použitelnost je do doby, dokud není nutné přepracování, od čehož je odvozen název - trvalé. Usnadňují manažerské rozhodování, které se nemusí tak často měnit (představují rutinu). Rozlišují se tři druhy permanentních plánů - plány podnikové politiky, standardní operační postupy a pravidla:

- Plány podnikové politiky říkají, jak má podnik reagovat v určitých situacích např. vztah k veřejnosti, poskytování služeb. Také musí obsahovat pravidla pro výjimky;
- Standardní operační postupy představují nejrozličnější druhy v jednotlivých fázích výroby (výroba, montáž, prodej a účtování). Dále se může jednat o manuály, receptury, chemická složení, které pomáhají pracovníkům zachovávat stanovené podmínky;
- Pravidla popisují, jak mají podnikové jednotlivé činnosti probíhat a vypadat. V některých případech mohou tato pravidla nahradit rozhodování vedoucích pracovníků. (Vysušil, 2004)

V Tab. 3.2 jsou pro shrnutí uvedeny rozdíly mezi strategickým, manažerským a operativním plánováním.

Tab. 3.2 Rozdíly mezi jednotlivými plány

	<b>Strategické plánování</b>	<b>Manažerské plánování</b>	<b>Operativní plánování</b>
Časový horizont	min. 1 rok a více - dlouhodobé	do 1 roku	krátkodobé (denní, týdenní, měsíční)
Hlavní důraz	plán pro budoucí rozhodnutí	implementace strategie v praxi	plán denních činností
Nejistota	velmi vysoká	střední	nízká
Detailní úroveň	globální otázky	více detailní	velmi detailní
Obsah	velmi široká	detailní plánování	velmi specifická
Metody plánování	nestrukturované	více strukturované	vysoce strukturované
Vyhodnocení a změny plánů	složitě a špatně opravitelné	po uvedení strategie do praxe	snadné vyhodnocení a oprava

Zdroj: (Žůrková, 2007), vlastní zpracování

### 3.1.3 Nejrůznější typy plánů

Existuje další řada plánů, která se v životě společností objeví. Záleží však na činnostech, povinnostech a požadavcích podniků, s kterými se v průběhu podnikání potká. Některé tyto plány budou popsány níže. Obecně plány členíme podle různých hledisek:

### **Plány z časového hlediska**

- dlouhodobé plány - připravují na dobu cca 2 - 5 let a vycházejí z prognóz předpokládaného budoucího vývoje,
- střednědobé plány - mají časový horizont 2 - 3 roky,
- krátkodobé plány se tvoří maximálně na dobu dvou let. Patří mezi ně plány roční, čtvrtletní, měsíční, dekádní, týdenní, denní a hodinové.

### **Plány z obsahového (věcného) hlediska**

- plán investic,
- plán zásobování (nákupu),
- plán výroby (služeb),
- personální plán,
- finanční plán,
- plán prodeje,
- marketingový plán,
- plán odpisů.

### **Plány speciální**

- akční plán slouží k okamžité potřebě splnění nějakého úkolu, který se vyskytne a je nutné jej řešit,
- příležitostné plány jsou sestavovány tehdy, vyskytne-li se nějaká příležitost, s níž se v plánu nepočítalo,
- reakční plány slouží pro odstranění překážek v případě potíží. (Vysušil, 2004)

### **Plán investic**

Plán investic vychází ze sestaveného plánu výroby, dále obsahuje způsoby a směry k dosažení investičního cíle podniku. Další náplní investičního plánování je vyhodnocování efektivnosti investičních projektů, výběr nejvhodnějšího technicko-ekonomického projektu a poté vyhodnocení celkově investičních projektů. (Synek, Kislingerová, 2015)

Při sestavování plánů investic je nutná znalost vybraných zásad, které by měly být splněny. Mezi vybrané zásady patří:

- stanovení dlouhodobé strategie podniku,
- účast vrcholového managementu na celém plánovacím procesu,
- přesné vymezení pravomocí a kompetencí,



- určení hodnotících kritérií (finančních a nefinančních). (Žůrková, 2007)

Proces investování představuje v podniku činnosti, při kterých jsou využívány zdroje za účelem maximálního užitku, který bude podnik očekávat v budoucnu. Investice se mohou rozdělovat podle druhu majetku, do kterého se investuje. Jedná se tedy o:

- hmotné investice - investuje se do dlouhodobého hmotného majetku a rozšíření výrobních kapacit (nové budovy, stroje, pozemky, stavby a dopravní prostředky),
- nehmotné investice - investuje se do aktiv, která se řadí do nehmotného dlouhodobého majetku (nový software, licence, know-how, autorská práva),
- finanční investice - investuje se do finančního majetku (cenných papírů, nemovitostí za účelem obchodování. (Synek, Kislingerová, 2015)

Dále tyto investice v podniku mohou být financovány z vlastních nebo cizích zdrojů. Vlastní zdroje investic představují vklady společníků, nerozdělený zisk minulých let, odpisy a nejrůznější fondy. Cizí zdroje investic zahrnují investiční úvěry, obligace, krátkodobé a dlouhodobé úvěry, rezervy, dotace z rozpočtu.

Před samotnou realizací investice musí podnik provést důkladnou předchozí analýzu. Jedná se o kontrolu pomocí finančních a nefinančních ukazatelů. Podnik si měl dobře rozmyslet veškeré budoucí investice, protože investice pro podnik znamená vynaložení finančních prostředků, které přinesou v budoucnosti zisk. Kritéria pro hodnocení investic jsou:

- rizikovost - stupeň nebezpečí,
- výnosnost - rozdíl mezi výnosy a náklady, které přinesla investice,
- doba splacení - rychlost přeměny investice na peněžní prostředky. (Synek, Kislingerová, 2015)

Podnik by si měl uvědomit, že tato kritéria pro hodnocení investic jsou protikladná. Výnosnost a rizikovost jsou spolu úzce spjaté, ale např. vysoce výnosné investice přináší vysoké riziko a naopak.

S hodnocením investic úzce souvisí i pojem efektivnost. Za efektivní je považována taková investice, která musí mít výnosy z projektu větší než náklady na pořízení a provoz. Výnosnost investic se určuje pomocí míry výnosnosti. (Synek, Kislingerová, 2015)

Dále se při plánování investic musí myslet i na rentabilitu dané investice. Tento ukazatel říká, kolik provozního výsledku hospodaření před zdaněním dostane podnik z jedné koruny investované investory a věřiteli. (Kislingerová, 2010)

Poslední ukazatel je návratnost investic, která říká podniku, za jaké časové období se vrátí vynaložené prostředky, které jsou spojeny s investicí. Podnik rozlišuje diskontovanou a nediskontovanou dobu návratnosti. (Žůrková, 2007)

### **Plán nákupu**

Tento plán se sestavuje pro zabezpečení důležitých vstupů, které potřebuje podnik k jeho hlavní činnosti. Od plánu prodeje se odvíjí požadavek na materiálovou zásobu od dodavatelů. Důležité je, si promyslet a spočítat, kolik materiálu pro výrobu budeme potřebovat a jak často budeme spotřebovávat. Toto vychází ze zásobovacího plánu. Nejjednodušší formou plánu je balance zásob, kde se porovnávají zdroje a potřeby materiálu. Materiál může mít nejrůznější podobu s následující možnou strukturou materiálových zásob.

- suroviny a materiál jsou látky, které vstupují přímo do výrobku a tvoří jeho podstatnou část,
- pomocné látky mohou být nejrůznější spojky, přídavné suroviny,
- provozovací látky jsou např. oleje a mazadla, paliva,
- náhradní díly,
- obaly sloužící k ochraně daného materiálu.

Z průzkumu zjistí středisko nákupu informace o kvalitě materiálu, ceně a dodacích lhůtách. Důležitá je také zpětná vazba při hodnocení dodavatelů spolehlivosti dodávek. (Synek, Kislingerová, 2015)

### **Plán výroby**

Již dříve bylo zmíněno, že jednotlivé plány na sebe navazují, tak i plán výroby navazuje na plán prodeje. Tento plán se především zabývá plánováním objemu výroby a sortimentu a jednotlivých výrobků. Zároveň zjišťuje i nároky plánovaných objemů na výrobní kapacity, na strukturu a počet personálů a na materiálovou obtížnost. Nedílnou součástí tohoto plánu je výrobní kapacita tzv. maximální objem produkce. Při vytváření plánu vycházíme z plánování výrobního programu, výrobního procesu a zajištění výrobními fondy. (Synek, Kislingerová, 2015)

## **Personální plán**

Personální plánování a řízení provádí z pravidla personální středisko nebo externí personální agentura. Hlavní funkcí je uspokojování potřeb z hlediska lidských zdrojů. Jednou z dalších funkcí personálního plánování je zajištění dostatečného a optimálního počtu pracovních míst přiměřeného k objemu výroby, průběžné další vzdělávání a rozšíření kvalifikace.

Plánování lidských zdrojů je úzce spjato s ostatními oblastmi podnikového plánování, jako je plán výroby a s finančními možnostmi podniku. Personální plánování závisí jak na interních - které podnik dokáže ovlivnit, tak externích zdrojích - které se vyvíjí z trhu a podnik je nedokáže ovlivnit.

Mezi interní zdroje personálního plánování patří:

- kvalifikace,
- vzdělanost pracovníků,
- věkový průměr pracovníků,
- pracovní doba,
- hodnocení, motivace a celková spokojenost pracovníků,
- fluktuace pracovníků.

Externí zdroje personálního plánování obsahují:

- ekonomický růst,
- změny na trhu práce,
- změna výše mezd,
- legislativní změny. (Synek, Kislingerová, 2015)

## **Finanční plán**

Finanční plány jsou pro strategické řízení důležité, protože již na začátku lze zjistit úroveň likvidity (dostát svým závazkům v daném čase), úroveň rentability (dostatečné finanční zdroje pro budoucí rozvoj podniku), finanční zdraví podniku, dlouhodobou stabilitu a celkovou rizikovost podnikání. Tento plán se sestavuje ze strategických cílů podniku, z očekávaného vývoje podniku, ekonomického prostředí a budoucího vývoje prodeje a z finanční síly podniku podle finanční analýzy. Dále musí zahrnout informace o způsobu financování, rozhodnutí zhodnocení investovaného kapitálu a o hospodaření s penězi. Hlavním cílem je maximalizace tržní hodnoty podniku nebo případně maximalizace tržní ceny akcie u akciové společnosti. (Kislingerová, 2010)

K tomu, aby byl plán správně a v pořádku sestaven, měla by podnik použít následující kritéria:

- jednoduchost - plánování pouze významných položek, nezabývat se detaily,
  - interaktivnost - vycházet z reálných možností, zjišťovat příčiny odchylek, aby se chyby plánu neopakovaly v následujícím období,
  - variantnost - tvorba finančních plánů ve více variantách, stanovit optimistickou a pesimistickou variantu,
  - konzistentnost - soulad příjmů, výdajů a aktivit zajišťujících konečný efekt.
- (Vosoba, 1998)

Dále při finančním plánování by si mělo vedení říct, pro koho tyto informace z plánů budou sloužit. Existuje rozdíl mezi účetními výkazy a manažerskými výkazy.

- Účetní výkazy zachycují hospodaření podniku v minulém období, které jsou zpětně předkládány např. finančním úřadům, majitelům, akcionářům, bankám, investorům a věřitelům.
- Manažerské výkazy (plánová rozvaha, plánová výsledovka, plánový cash-flow a rozpočty) slouží řídicím pracovníkům ke strategickému rozhodování.

Finanční plány tvoří součást celkového podnikového plánu a můžeme je rozdělit z hlediska času:

- krátkodobé - v rozpětí 1 roku, mohou mít podobu čtvrtletní, měsíční nebo roční,
- střednědobé a dlouhodobé - na 2 - 3 roky a více. (Kocmanová, 2013)

### **Krátkodobý finanční plán**

Jak již bylo řečeno, tak krátkodobý finanční plán je tvořen na dobu kratší než 1 rok. Souvisí s běžnou činností, kterou má podnik naplánovanou na jednotlivé roky po delší dobu, proto krátkodobý plán vychází z detailně sestaveného dlouhodobého finančního plánu. Tento plán popisuje zejména strukturu aktiv a krátkodobých finančních zdrojů. Důvod pro sestavení tohoto plánu je naplánování peněžních příjmů a výdajů, který zaznamenává změny peněžních prostředků (cash flow). Dále se stará o zajištění platební schopnosti podniku, případně obstarání krátkodobých externích zdrojů financování. Krátkodobý plán je již podrobnější a je sestaven z přesnějších a pravděpodobnějších informací. (Kocmanová, 2013)

Níže jsou uvedeny kroky, které musí provést podnik při sestavení krátkodobého finančního plánu:

- prognóza tržeb a plán inkasních plateb,
- kalkulace nákladů a zisku,
- stanovení příjmů a výdajů za jednotlivé činnosti,
- výkaz cash-flow,
- zjištění potřeb, přebytku finančních prostředků,
- zkontrolování plánu peněžních toků z hlediska podstaty financování.

(Kocmanová, 2013)

### **Dlouhodobý finanční plán**

Dlouhodobé finanční plány jsou sestavovány na dlouhé období (na více let), kde se vychází z predikce tržeb a nástinu plánování. Připravují se na období, na které již podnik zná dlouhodobé cíle podniku. Zpravidla bývají sestaveny na typické období, což je tři až pět let. Uplatnění těchto plánů je zejména v investiční činnosti a při zavádění nových technologií. (Kislingerová, 2010)

V podnikových dlouhodobých finančních plánech jsou obsaženy informace, které se strukturou podobají informacím z finančních výkazů:

- cash-flow z provozní činnosti,
- cash-flow z investiční činnosti,
- cash-flow z finanční činnosti,
- plánovanou rozvahu. (Kocmanová, 2013)

### **Plán prodeje**

Jak již bylo výše zmíněno, tak plán prodeje navazuje na marketingový plán. Obsahuje technické a technologické možnosti výroby v rámci určitého období, ve kterém plán probíhá. Plán prodeje by měl být zpracován způsobem, aby odpovídal potřebám následujícího plánování výroby z hlediska zajištění materiálové a časové potřeby výroby.

Součástí plánu prodeje by měla být určena výše odbytových nákladů, které zahrnují např. mzdové náklady pracovníků odbytu, prodavačů a skladníků. Dále sem řadíme nájemné či náklady na udržování skladových prostor a na udržování zásob, ale také náklady spojené s dopravou a balením výrobků.

Z informací uvedených v plánu prodeje a plánu výroby se vychází rovněž při sestavování plánových kalkulací, měla by se používat zásada jednotného detailu

výrobků ve všech podnikových plánech, který odpovídá detailu kalkulačních jednic v plánových kalkulacích.

### **Marketingový plán**

Představuje výchozí základnu pro naplánování dalších aktivit podniku. Základem je marketingová analýza, která zkoumá jednotlivé prvky trhu, konkurenci, prostředí a následně odhaduje poptávku a s tím spojený objem prodeje. Důležitá je dobře zvolena marketingová strategie, která odpovídá na otázku, jakým způsobem dojít k vytyčenému cíli a co vše se musí pro to udělat. Konkrétní zpracování strategie představuje tzv. marketingový mix jako je produkt, cena, propagace, distribuce. V marketingovém mixu jsou posuzovány vybrané výrobky a služby, zvláště jejich vlastnosti a výhody. Dále se popisují způsoby prodeje, jakými se budou výrobky nabízet. Důležitou roli zde hraje cena (platební podmínky) a také propagace. Tedy vhodně zvolena a použita komunikace se zákazníky, která vede k splnění vytyčených cílů. Od marketingového plánu jsme poté schopni určit navazující plány (plán prodeje a výroby atd.). (Synek, Kislingerová, 2015)

### **Plán odpisů**

Na základě nynějšího stavu hmotného a nehmotného majetku se sestavuje plán odpisů. Vychází z odpisových plánů jednotlivého majetku a z předem vytvořeného plánu investic. Je důležité vědět podle karty majetku první zařazení do užívání, a zda se majetek bude odepisovat účetně nebo daňově. Daňové odepisování se řídí zákonem o daních z příjmů, kde každý majetek je zařazen do odpisové skupiny a má určenou dobu a způsob odepisování. Toto vše je uvedeno v kartě majetku. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se nejenom v průběhu výrobního procesu opotřebovává, ale také v průběhu času. Opotřebováním ztrácí své funkční a užitné vlastnosti. Každoroční opotřebování představuje výši odpisů. (Synek, Kislingerová, 2015)

## **3.2 Teorie rozpočtů**

Rozpočty představují nástroj vnitropodnikového řízení. Je to proces formulování hodnotově vyjádřených cílů, zatímco ve srovnání s finančním plánem se orientují na větší podrobnosti a na kratší časové období. Rozpočtování tvoří samostatnou podnikovou problematiku, kterou má na starost vedoucí pracovník odpovědný za příslušnou oblast. Podnik se člení na jednotlivá střediska, která sestavují rozpočty útvarů a propojují je s ostatními rozpočty středisek a to i následně jsou koordinovány

do jednoho celku a porovnávány skutečnosti se stanovenými cíli. Sestavování a následné vyhodnocování rozpočtů je hlavní náplní rozpočtování. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Rozpočty bývají považovány za finanční dokumenty vyjádřeny v peněžních jednotkách, které se připravují a schvalují před obdobím, na které se sestavují. Do rozpočtu se promítají náklady a výnosy daných organizačních celků na základě nasmlouvaných a dohodnutých zakázek do budoucna. (Lazar, 2012)

O budoucím vývoji externího prostředí by se mělo také při sestavování rozpočtů uvažovat. A to zejména očekávaný vývoj poptávky na trhu a s tím spojené výnosy, cena materiálů, technologická připravenost a náročnost a také informace o obchodních partnerech (dodavatelích). (Vysušil, 2004)

Podniku tvoří rozpočty k dosažení těchto stanovených cílů:

- Poskytnout podklady pro průběžnou kontrolu v průběhu daného období. Srovnávají se skutečné údaje s údaji z rozpočtu, sleduje se plnění stanovených úkolů a v případě existence odchylek dochází ke zjištění příčin odchylek;
- Koordinovat podnikové činnosti, tak aby nedocházelo ke komplikacím a nedostatkům v probíhajících činnostech. Pomocí rozpočtů se lépe modeluje budoucí vývoj a sladování nejrůznějších podnikových činností do jednoho celku;
- Efektivně řídit proces pomocí rozpočtů, které slouží pro management. Management na základě rozpočtů zná informace o budoucím vývoji, připravovaných aktivitách a celkové pozici společnosti;
- Motivovat pracovníky finanční odměnou k dosažení cílů podniku. Toto se využívá jako nástroj zvláště pro vedoucí pracovníky, aby správně dohlíželi na své podřízené při naplňování cílů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

### **3.2.1 Sestavení rozpočtů**

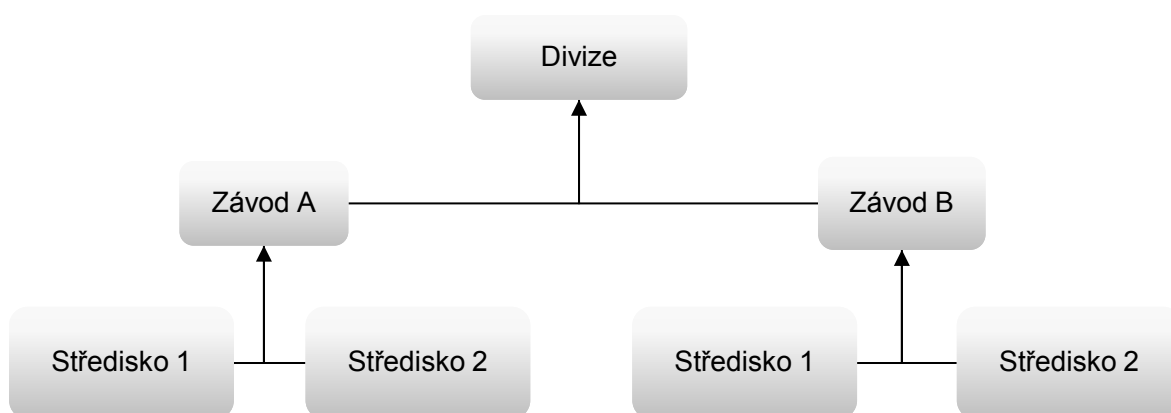
Pro sestavování rozpočtů pro potřeby podniku, se často používá tzv. klouzavé rozpočtování. Jedná se o proces řízení, který zkoumá budoucí problémy a v průběhu období pružně upřesňuje budoucí plány v návaznosti na aktuální informace, které nebyly dosud k dispozici. Ve většině společností má sestavování rozpočtů a plánů v kompetencích controllingové oddělení, které musí úzce spolupracovat s řídicími pracovníky jednotlivých středisek, tak aby byly sestaveny co nejpřesněji. Pracovníci controllingu nejprve sestaví podnikový rozpočet, tak aby vyhovoval vedení

společnosti a až poté sestaví konečné střediskové rozpočty, za které však mají zodpovědnost vedoucí středisek. V případě nejasností nebo ve sporných situacích při schvalování, musí být rozpočet přepracován a podán ke schválení.

Tato metoda sestavení rozpočtu se nazývá zdola nahoru „bottom - up“, kdy jednotlivé rozpočty jsou sestaveny a schváleny na nižších úrovních podniku a vyšším úrovním jsou pouze předány pro koordinaci viz Schéma 3.1.

Naopak se používá metoda shora dolů „bottom - down“, která je založena na stanovení rozpočtů vrcholovým managementem a je pouze předložena nižším (jednotlivým) útvarům podniku k plnění. (Fibírová, 2007)

Schéma 3.1 Sestavení rozpočtu tzv. „bottom - up“ v hierarchii podnikového řízení



Zdroj: (Fibírová, 2007), vlastní zpracování

Jakou metodu si podnik zvolí při sestavení rozpočtu, záleží na jeho rozhodnutí, protože sestavení rozpočtů a obecně rozpočty jsou jen v kompetencích samotného podniku. Směrnice, zákony, vyhlášky ani opatření nenařizují, jaké postupy a zásady mají být použity. Mělo by však být dodrženo pár zásad, které jsou uvedeny níže, aby rozpočtování bylo maximálně účinné:

- jasně vytvořena organizační struktura, aby každý zaměstnanec znal své pravomoce a kompetence,
- výše postavení nadřízené by měly spolupracovat s nižšími úrovněmi řízení podniku,
- dosažitelné a ovlivnitelné cíle by měly být obsaženy v rozpočtu,
- vytvoření rozpočtu v souladu s obchodními cíli podniku. (Fibírová, 2007)

V teorii existují nejrůznější metody pro sestavení rozpočtů, avšak vždy záleží na samotné společnosti, kterou metodu použije.



Nejčastěji se používá metoda kombinovaná. Jednotlivé techniky se od sebe odlišují ve výběru vstupních podkladů (údajů), kterými většinou myslíme skutečné spotřebované režijní náklady. Dále se liší ve způsobu rozdělení nákladů a také ve zpracování samotného rozpočtu. Pro podnik je však velmi složité odhadnout předpokládaný vývoj náklady, protože většinou se vychází z informací minulého období, které již mohou být zkresleny. Tato nepřesnost a zkreslenost by se dala odstranit, kdyby minulé náklady byly očištěny o mimořádné vlivy a nevznikaly by každoročně narůstající odchylky. (Král, 2010)

Jednou z metod je progresivní rozpočtová metoda, která je založena na rozpočtování od nulového základu. U této metody nemá minulost žádnou váhu, vychází se ze současnosti. Metoda se zabývá výkony a činnostmi, které uskutečňují jednotlivá střediska a na základě toho si stanoví režijní náklady související s danými výkony. Prvotní je však stanovení cíle. Jednotlivé kroky této metody jsou velice pracné a náročné na čas z důvodu rozčleňování výkonů střediskům.

Další metodou je metoda indexní, která představuje nejpoužívanější metodu. Pomocí tzv. indexů se určí růst nebo pokles nákladových položek. Předpokládá se závislost změny objemu výkonu a indexu.

V praxi se používají mimo těchto uvedených metod i metody matematické a statistické, které se využívají v taktickém a strategickém řízení podniku. (Král, 2010)

Je nutné zmínit, že rozpočetnictví se neskládá jen ze samotného sestavení rozpočtů, ale je potřeba udělat nějaké předcházející a následující úkony, bez kterých bychom nebyli schopni rozpočet sestavit. Celý tento proces může trvat dlouhou dobu, před samotným účetním obdobím proběhne příprava a sestavení, v průběhu účetního období se rozpočet naplňuje a následně po skončení účetního období dochází k závěrečnému vyhodnocení a konfrontaci s účetní závěrkou. Tedy hlavními rozpočtovacími postupy jsou:

- příprava rozpočtů - sběr dat a informací, co má být výsledkem,
- sestavení rozpočtů - vytvoření požadovaných rozpočtů,
- průběžná kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek - srovnání skutečných a rozpočtovaných hodnot, identifikace odchylek v průběhu období, kterého se rozpočet týká, tak i po jeho skončení období,
- odstranění odchylek - odstranění negativních dopadů odchylek, přijetí případných opatření, aby se v budoucnu neopakovala. (Popesko, 2009)

### 3.2.2 Členění rozpočtů

Rozpočty se nejčastěji rozdělují z časového hlediska. Jednotlivé rozdíly a vztahy budou popsány níže. Členění se na:

- krátkodobé,
- dlouhodobé.

Krátkodobé rozpočty se sestavují každoročně v rozdělení na jednotlivých 12 měsících ve vybraném roce. Obsahem tohoto rozpočty je detailní rozpracování dlouhodobého rozpočtu na jednotlivé roky, ke kterým se dané údaje váží. Záleží na preferencích a potřebách společnosti, zda si tento roční rozpočet dále rozdělí na čtvrtletní a měsíční rozpočet. Čtvrtletní rozpočty využívá společnost pro upřesnění informací v průběhu roku a měsíční rozpočty se připravují pro srovnání stejných měsíců v jednotlivých letech za sebou.

Dlouhodobé rozpočty se sestavují na dlouhé období a to na období tří až pěti let nebo více. Na tvorbu a sestavení jsou dlouhodobé rozpočty náročnější a pracnější než krátkodobé, protože zde se zachycují zásadní změny (nové investice, zákazníci, technologie), které jsou složité pro určení a výpočet. (Fibírová, 2007)

Další členění rozpočtů závisí na hledisku organizačních celků, které určují strukturu a obsah. Rozdělují se na:

- celopodnikové rozpočty,
- střediskové rozpočty.

Celopodnikový rozpočet je takticky orientovaný rozpočet, je sestavován v předem určené struktuře pro budoucí podnikatelské období. Struktura rozpočtu je vymezena pevně stanovenými vazbami a parametry např. délkou životnosti výrobku nebo změnou tržního prostředí. Celopodnikový rozpočet je stejně jako konečný výkaz tvořen třemi nejdůležitějšími částmi a to rozpočtovou výsledovkou, rozpočtovou rozvahou a rozpočtem peněžních toků (cash-flow). Dohromady tyto rozpočty tvoří zmiňovaný hlavní podnikový rozpočet (Master Budget). (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Střediskový rozpočet se sestavuje za jednotlivá vnitropodniková střediska, která jsou uvedena v organizační struktuře podniku. Důležitým úkolem jednotlivých středisek je dodržení rozpočtu režijních nákladů a splnění jednicových nákladů (např. regulací nákladů). Střediska často využívají úpravu rozpočtu podle skutečného objemu činností. Je však na rozhodnutí vedení podniku, zda střediskům nastaví pevný nebo pružný rozpočet.

**Pevný rozpočet** představuje fixní limit režijních nákladů, které jsou nezávislé na objemu výkonu střediska. Často se využívá v administrativních střediscích (právní, ekonomický útvar).

**Pružný rozpočet** člení režijní náklady na fixní a variabilní, což říká, že část nákladů se mění v souvislosti s objemem výroby střediska. Je však důležité zvolit vhodné měřítko pro měření změn objemu výkonu a jejich následný dopad na zvýšení/snížení variabilních nákladů. Měřítky mohou být např. počty vyrobených kusů výrobků, počty odpracovaných hodin zaměstnanců nebo spotřebovaná energie. Je možné, že v podniku existují střediska, která dělají činnost pro ostatní střediska, proto je nutné určit vnitropodnikové ceny, podle kterých budou výkony střediska měřeny. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Jedním z dalších druhů podnikových rozpočtů je členění z hlediska charakteru hodnocených veličin. Níže budou tyto jednotlivé rozpočty popsány a to konkrétně:

- nákladů a výnosů,
- stavových veličin,
- příjmů a výdajů.

**Rozpočty nákladů a výnosů** zobrazují přírůstky výkonů a úbytky nákladů v penězích vyjádřené za účetní období (kalendářní rok nebo hospodářský rok). Nerozlišuje se, zda tyto náklady a výnosy vznikly ve středisku nebo v celém podniku, které poté tvoří dohromady rozpočtovou výsledovku.

**Rozpočty stavových veličin** zobrazují konkrétní stav položek majetku a závazků k určitému okamžiku. Nejedná se o tokové veličiny, které ukazují průběžný stav, ale zpravidla předpokládají stav ke konci rozpočtového období. Plánovaný stav majetku, zásob a závazků je zobrazen v rozpočtové rozvaze.

**Rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků)** zobrazují plánované tokové veličiny za rozpočtové období podobně jako rozpočet nákladů a výnosů. Představují úbytky a přírůstky vyjádřené v penězích či jiných ekvivalentních podobách. Ve společnosti výkaz peněžních toků zajišťuje přehled o platební schopnosti a likviditě podniku. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Způsob řízení je dalším kritériem pro rozlišení obsah rozpočtů a toto rozdělení je:

- Strategické rozpočty vykazují zjednodušenou formu rozpočtových položek za delší časové období (3. až 10. leté období). Rozpočty se sestavují za celek, případně se jednotlivé položky rozdělují podle ekonomických činností, tak aby byl podnik schopen dosáhnout dlouhodobých strategických plánů;

- Operativní rozpočty vycházejí ze strategických rozpočtů, ale jsou rozdělovány na střediska (úseky), aby měly konkrétnější strukturu položek. Stejně jako operativní plány se připravují na kratší časová období (roční, čtvrtletní). (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Další různé druhy rozpočtů:

- Běžné (provozní) rozpočty se tvoří k rozpočtování běžné (provozní) činnosti;
- Investiční rozpočty obsahují pořizovací výdaje investičního majetku;
- Dlouhodobé rozpočty obsahují již zmíněné investiční rozpočty a rozpočty nákladů na připravovaný výzkum a vývoj;
- Funkční (programové) rozpočty se tvoří pro určité a konkrétní oblasti a rozdělují se:
  - rozpočty sloužící pro prodej (odbyt) - rozpočet prodeje, rozpočet zásob, rozpočet prodejní a odbytové režie,
  - rozpočty ve výrobě - výrobní rozpočet, rozpočet přímého materiálu, rozpočet nákupu přímého materiálu, rozpočet přímých mezd, rozpočet výrobní režie, rozpočet zásob materiálu, rozpočet závazků vůči dodavatelům,
  - rozpočty sloužící pro obslužné činnosti - rozpočet správní režie. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

### 3.2.3 Kontrola plnění rozpočtů

Základním nástrojem kontroly plnění rozpočtů je kvantifikace a analýza odchylek mezi skutečně dosaženou a rozpočtovanou úrovní hodnocených veličin. Je jednodušší a přesnější kontrolovat krátkodobé (operativní) rozpočty než dlouhodobé (strategické rozpočty). Pokud jde o hlavní podnikový rozpočet, má kontrola význam u rozpočtovaných peněžních toků, která může být kontrolována i denně. Případně odhalí potřebu změny ve financování a likviditu jednotlivých položek v cash flow. (Král, 2010)

V porovnání s rozpočtem peněžních toků, rozpočtová rozvaha (vývoj aktiv a pasiv) a výsledovka (vývoj nákladů a výnosů) se kontrolují poněkud v delším časovém období a to čtvrtletně nebo měsíčně. Záleží však na velikosti produkce. Zjišťování odchylek - skutečně dosahované výsledky se porovnávají se třemi typy rozpočtů:

- absolutním rozpočtem,
- lineárně přepočteným rozpočtem - přepočítává se na skutečný objem aktivity např. objem vyrobených a prodaných výrobků, ujetých kilometrů,
- variantní rozpočet - hodnotí se závislost ve vztahu na objemu aktivit např. stanovení nákladového úkolu na nejrůznější objemy výrobků. (Král, 2010)

Jednotlivé typy odchylek, které lze kvantifikovat a analyzovat dle příčin a odpovědnosti, jsou:

- kvalitativní odchylka - rozdíl mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní dosaženého ceny a jiných parametrů souvisejících s oceněním hodnocené veličiny,
- kvantitativní odchylka - rozdíl mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní naturální spotřeby související s věcnou podstatou hodnocené veličiny,
- sortimentní odchylka - rozdíl mezi směrným a skutečným sortimentním složením poptávaných a prodávaných výkonů,
- odchylka z výtěžnosti a úspornosti vynakládaných ekonomických zdrojů.

Výsledkem kontroly plnění rozpočtů je zjištění rozdílných veličin, důvodů a ručení za nedodržení rozpočtů. Pravidelnost a důslednost by měla být důležitá při kontrole dodržování rozpočtů. Tvoří nedílnou součást plánování a rozhodování i následné zjišťování rezerv a limitů. (Král, 2010)

## **4 Nákladový controlling v praxi**

Cílem nákladového controllingu v praxi je zjistit efektivnost pracovních postupů a procesů. Dále také zjistit oblasti s největším potenciálem úspor a navrhnout opatření s dlouhodobým pozitivním dopadem ve společnosti Pars nova a.s. Zjištěné poznatky v teoretické části diplomové práce budou porovnány s fungováním nákladového controllingu v konkrétní společnosti. Veškeré údaje jsou čerpány z webu ([www.parsnova.cz](http://www.parsnova.cz)) a interních materiálů společnosti, pokud nebude uvedeno jinak.

### **4.1 Historie a charakteristika společnosti**

Akciová společnost Pars nova a.s. se nachází ve městě Šumperk, které je situováno v podhůří Jeseníků v regionu Severní Moravy. V Šumperském regionu patří mezi největší zaměstnavatele, zaměstnává přibližně 800 zaměstnanců.

Své počátky má již v roce 1884, kde v Šumperku byly vybudovány ve své době největší a nejlépe vybavené státní dílny na území Rakousko-Uherska. Se vzrůstající modernizací železnic se již před druhou světovou válkou uvažovalo o rozšíření místního lokomotivního depa. Po válce bylo nutno se vyrovnat s jejími následky a s problematikou plynoucí z rozšířeného sortimentu lokomotivního a vozového parku.

Samotná historie obchodní společnosti Pars nova a.s. v Šumperku se začala psát po II. světové válce, a to 8. prosince 1947, kdy byl položen základní kámen ke stavbě závodu na 22 ha pozemků bývalého statku Chiariho. Dne 1. června 1952 byl zahájen částečný provoz nových ČSD - Dílen.

V roce 1973 změnil podnik název na Železniční opravny a strojírny Šumperk (ŽOS Šumperk). Dále v průběhu roku 1993 došlo k privatizaci Železniční opravny a strojírny společností Pars DMN s. r. o. Šumperk. Podnik v tomto období rozšířil svoji činnost o opravy tramvají a trolejbusů.

K 1. srpnu 1999 došlo k rozdělení společnosti Pars DMN s. r. o. na dva samostatné subjekty Pars DMN CZ s. r. o. a Pars HOLDING s. r. o. se záměrem oddělit hlavní činnost od ostatních podnikatelských aktivit společnosti. Dne 1. srpna 2000 se společnost Pars DMN CZ s. r. o. transformovala na akciovou společnost s novým názvem Pars nova a.s.

Další důležitou a v tuto chvíli poslední změnou byla skutečnost, že v březnu roku 2008 se společnost Pars nova a.s. stala součástí skupiny ŠKODA HOLDING, divize TRANSPORTATION.

V současné době patří tato akciová společnost mezi nejvýznamnější společnosti v oboru. Ve výrobním programu má společnost široký sortiment oprav a modernizací kolejových vozidel, tramvají a také trolejbusů. Služby poskytuje zákazníkům z České republiky, ze Slovenska, Ukrajiny, Litvy a z dalších evropských zemí. Všechny společnosti skupiny Škoda včetně společnosti Pars nova a.s. společně prezentují každý rok své výrobky na významných veletrzích u nás i v zahraničí, kde nejrůznějšími produkty šíří dobré jméno českého opravárenství:

- InnoTrans Berlín - mezinárodní veletrh kolejových vozidel,
- Mezinárodní strojírenský veletrh Brno - Transport a Logistika,
- Czech Raildays Ostrava - mezinárodní veletrh kolejových vozidel.

Společnost Pars nova a.s. se specializuje na modernizaci a opravy:

- elektrické lokomotivy,
- motorové vozy,
- tramvaje,
- motorové lokomotivy,
- osobní vozy,
- elektrické dopravní jednotky,
- montážní vozy,
- agregáty.

K hlavním činnostem společnosti Pars nova a.s. patří:

- modernizace,
- rekonstrukce,
- hlavní a periodické opravy,
- opravy násilných poškození,
- výroba konstrukčních celků,
- výroba náhradních dílů železničních kolejových vozidel a tramvají.

Pars nova a.s. je držitelem následujících certifikátů:

- certifikát ISO 9001 TÜV SÜD Czech o zavedení a užívání systému zaručujícím kvalitu v oboru opravy a modernizace kolejových vozidel, opravy jednotlivých agregátů a částí, výroba náhradních dílů,

- certifikáty opravňující k opravám drážních vozidel provozovaných na území České a Slovenské republiky a drážních vozidel německých drah,
- certifikát ISO 14001 TÜV SÜD Czech o zavedení a používání ekologicky orientovaného řízení, systému environmentálního managementu, který potvrzuje skutečnost, že veškeré činnosti v areálu Pars nova a.s. jsou řízeny a prováděny v souladu s ochranou životního prostředí.

Od roku 2008 (vstup do skupiny ŠKODA HOLDING, divize TRANSPORTATION) společnost Pars nova a.s. zpracovávala účetní závěrku také podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) ve znění přijatém EU. Tato účetní závěrka byla vyžadována mateřskou společností pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Současně zpracovávala účetní závěrku podle platné účetní legislativy, a tato byla zveřejňována v obchodním rejstříku. V roce 2011 došlo ke změně zákona o účetnictví a společnost od té doby zpracovává účetní závěrku pouze podle IFRS, která je zveřejňována v obchodním rejstříku. Společnost má povinný audit, který od roku 2008 zpracovává společnost KPMG Česká republika Audit, s. r. o.

Společnost je řízena mateřskou společností ŠKODA TRANSPORTATION a.s., mateřská společnost stanovuje jednotnou metodiku účtování a také vyhodnocování veškerých ekonomických údajů.

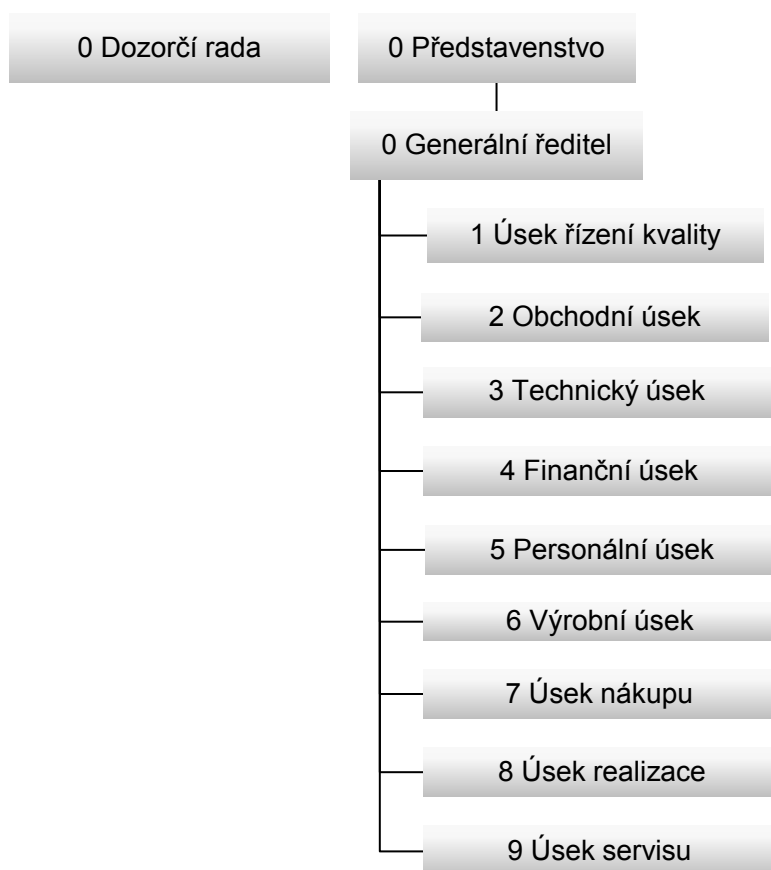
Společnost účtuje dle mezinárodní účetních standardů. Pro vysledování nákladů a výnosů používá společnost směrnou účtovou osnovu dle platné účetní legislativy viz Příloha č. 1. Pro sledování úprav na mezinárodní účetní výkaznictví používá účty s označením písmena M na čtvrté pozici používané účtové osnovy. Např. účet 554M00 - tvorba, čerpání rezervy na zaměstnanecké benefity.

## **4.2 Organizační struktura společnosti**

Společnost Pars nova a.s. je složena z devíti úseků, které podléhají generálnímu řediteli, který pravidelně předkládá situaci společnosti představenstvu (viz Schéma 4.1). V organizační struktuře je každému úseku přiřazeno číslo, které následně podniku slouží pro další úlohy a to nejen při controllingu. Předmětem této diplomové práce je pouze controlling, takže bude zaměřena na finanční úsek.



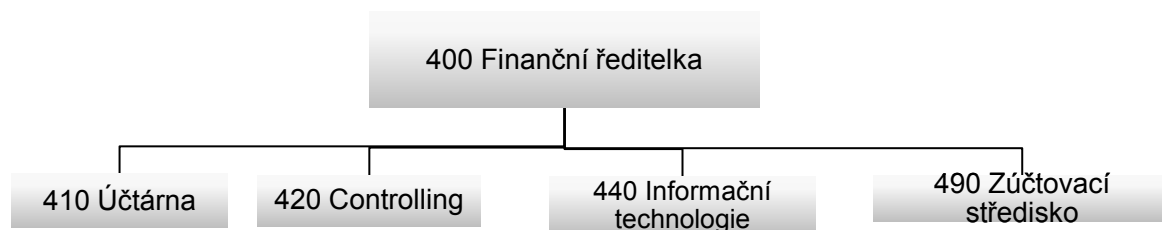
Schéma 4.1 Organizační struktura ve společnosti Pars nova a.s.



Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Ve společnosti není vytvořen samostatný úsek controllingu. Je součástí finančního úseku, který řídí finanční ředitelka společnosti viz Schéma 4.2. Tato společnost zvolila liniové uspořádání controllingu, kde spolu úzce spolupracují účtárna, informační technologie a zúčtovací středisko.

Schéma 4.2 Controlling jako liniový útvar ve společnosti Pars nova a.s.



Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Označení jednotlivého úseku číslem vyplývá z podnikové struktury, které bude i nadále používáno. Detailnější rozdělení úseků dle potřeb společnosti je uvedeno v Příloze č. 3.

### 4.3 Controllingové oddělení ve společnosti

Ze Schématu 4.2 vyplývá, že zaměstnanci controllingu mají přímou nadřízenou pouze finanční ředitelku, která jim deleguje jednotlivé úkoly a zpětně kontroluje jejich zpracování.

V oddělení controllingu pracují tři pracovníci a jejich pracovní náplň je následující:

- První pracovník zpracovává rozpočty jednotlivých nákladových středisek v detailním členění podle účtů v účtové osnově a jednotlivé měsíční období. V průběhu roku vyhodnocuje skutečnost, provádí porovnání s rozpočty, zpracovává výstupy pro vedení nákladových středisek, upozorňuje na případné překračování rozpočtů a navrhuje nápravná opatření;
- Druhý pracovník zpracovává plán tržeb podle jednotlivých kontraktů. Na každý důležitý kontrakt zpracovává společně s projektovým manažerem, technology a pracovníky obchodního úseku cenovou kalkulaci. V průběhu roku provádí vyhodnocování skutečných tržeb a nákladů na jednotlivých projektech, provádí úpravu cenové kalkulace dle požadavku zákazníka a upravuje přepokládaný náběh nákladů pro dokončení projektu;
- Třetí pracovník zpracovává business plán a měsíční reporting pro vedení společnosti a mateřskou společnost (BRM report). Při své práci využívá rozborů zpracované svými spolupracovníky, rozbor nákladů jednotlivých středisek a rozbor tržeb podle jednotlivých kontraktů.

Vyhodnocování ekonomických výsledků je ve společnosti zabezpečováno ve finančním úseku v oddělení controllingu. Vzhledem k tomu, že společnost je řízena mateřskou společností Škoda Transportation, mateřská společnost stanovuje jednotnou metodiku účtování a vyhodnocování veškerých ekonomických údajů. Z toho vyplývá jednotnost metodiky vykazování pro všechny dceřinné společnosti.

#### 4.3.1 Cíle controllingového oddělení

Cílem controllingového oddělení je:

- finanční plán,
- měsíční reporting (BRM report),
- plán na následující období (Business plán).

#### Finanční plán - dlouhodobý

Pro potřeby financování společnosti ze strany úvěrujících bank jsou požadovány výhledy ekonomických ukazatelů na dobu až pěti let. Společnost pro banky

zpracovává plány ve formě Výsledovky, Rozvahy a Výkazu Cash flow. Požadované údaje pro zpracování plánů získá pro první rok z údajů uvedených v Business plánu. Následující roky jsou zpracovány na základě odborného odhadu, ve kterém se vychází z hodnot podle skutečnosti minulých let a jejich úprava se provádí dle předpokládaného vývoje cen indexem.

### **BRM report**

Nejdůležitějším měsíčním výstupem controllingového oddělení, je dokument pro setkání vedení společnosti s vlastníkem nazvaný „Business Review Meeting“. Součástí BRM reportu jsou následující výstupy:

- přehled tržeb,
- gap to close,
- gap to close - detail,
- rozvaha,
- cash flow,
- pohledávky z obchodních vztahů,
- pohledávky v konkurzu,
- bankovní a nebankovní úvěry,
- přehled kontraktů,
- obrátka zásob,
- hospodaření středisek,
- stav rezerv a opravných položek,
- komentář k výkazu Gap to close,
- grafy k vývoji požadovaných ekonomických ukazatelů.

Podrobnější vysvětlení vybraných částí BRM reportu bude obsahem podkapitoly 4.4.

### **Business plán**

V závěru běžného roku zpracovává oddělení controllingu tento plán na následující období. Mateřskou společností jsou definovány základní předpoklady pro tvorbu business plánu, jako je nárůst mzdových nákladů, předpoklad vývoje cen energií, předpokládané kurzy zahraničních měn, úroková míra apod..

Business plán je detailně rozpracován do následujících oblastí:

- gap to close,
- přehled uzavřených kontraktů,
- plán tržeb,
- návrh sazeb jednotlivých výrobních středisek,
- plán investic,
- detail administrativních nákladů,
- plán tvorby a čerpání rezerv a opravných položek.

Podrobnější charakteristika vybraných částí Business plánu bude obsahem další podkapitoly 4.4.

Podkladem pro tvorbu Business plánu v oblasti tržeb je přehled projektů, který je sestavován na základě uzavřených kontraktů a na základě kvalifikovaného odhadu zakázek bez uzavřeného kontraktu. Dalším podkladem pro tvorbu Business plánu v oblasti nákladů jsou podrobné rozpočty nákladů jednotlivých nákladových středisek, které budou vysvětleny v podkapitole 4.5.

Společnost zpracovává Business plán vždy na dva roky dopředu, kdy první rok vychází z reálně podepsaných kontraktů a druhý rok je pouze výhled zpracovaný také podepsaných kontraktů na toto období. Společnost pracuje v opravárenském sektoru, kde lze jen obtížně plánovat potřeby zákazníků na delší časové období. V tabulkách plánů tržeb (Tab. 4.1) a Gap to close (viz Příloha č. 2) lze nalézt hodnotu výhledu na rok 2016, který byl zpracován při tvorbě Business plánu na rok 2015. Při porovnání reálných hodnot a hodnot plánovaných před rokem je zřejmé, jak obtížné je plánovat na delší časové období.

Odsouhlasený Business plán je pro dané období neměnný. Při měsíčním vyhodnocování pracovníci controllingu zpracovávají aktuální předpoklad splnění plánu. Jedná se hodnoty vycházející ze skutečnosti k danému období a předpokládaných nákladů a výnosů do konce běžného účetního období. Při rozboru nákladů a výnosů jsou porovnávány skutečnosti s Business plánem a také odchylky předpokladem a Business plánem.

#### **4.4 Jednotlivé části BRM reportu a Business plánu**

V předcházející podkapitole 4.3.1 byly vyjmenovány u BRM reportu a Business plánu jejich jednotlivé části. Pro představu budou vybrané (stěžejní) plány detailně popsány a ukázány.

#### **4.4.1 Plán tržeb**

Plán tržeb čerpá z cenové kalkulace projektu, ve společnosti se podle středisek nesestavuje plán tržeb, protože se na výrobě produktu (opravy, modernizace) se postupně podílí všechna střediska.

Na základě zpracovaných všech cenových kalkulací lze sestavit:

- plán tržeb za celou společnost (Tab. 4.1),
- plánovaný počet požadovaných výrobních dělníků.

Následující Tab. 4.1 se skládá z 25 projektů pro zákazníky ve skupině Škoda (SŠ) a pro třetí strany (TS). Dále lze vidět, že uvedený přehled obsahuje výhled na rok 2016 sestavovaný při tvorbě Businessu plánu na konci roku 2014. Tento první výhled však je nepřesný a neúplný, protože byl sestaven na základě tehdy platných uzavřených obchodních smluv. Z toho vyplývá, že plánovat na delší období v tomto oboru je velmi obtížné. Dále na konci roku 2015 byl sestaven plán tržeb po projektech pro rok 2016 ve výši 2 243 762 tis. Kč. Porovnáním plánu a skutečnosti vyplývá, že plán byl překročen o 279 289 tis. Kč (12 %). Existují však projekty, které nebyly v roce 2016 vůbec realizovány např. Modernizace VT628. Zatímco projekt - Oprava lokomotivy 381 byl uskutečněn, ikdyž nebyl naplánován. Na splnění a překročení plánu se nejvíce podílel projekt - Modernizace osobních vozů BP pro zákazníka České dráhy, a.s., kde překročení činilo 140 592 tis. Kč.

K plánu tržeb je potřeba sestavit plán nákladů na základě cenové kalkulace za jednotlivé projekty. Pro názornost byla vybrána cenová kalkulace projektu - Modernizace 22 ks pro České dráhy, a.s. (dále jen ČD). Jedná se o modernizační projekt s komisionální prohlídkou. Společnost Pars nova a.s. provádí nejen modernizaci kolejových vozidel, ale i periodické opravy a drobné zakázky kolejových vozidel.

#### **Možné výkony společnosti**

Společnost provádí periodické opravy kolejových vozidel, modernizace kolejových vozidel a drobné zakázky dle požadavků zákazníků. Cenová kalkulace je také podklad pro tvorbu rozpočtů jednotlivých výrobních středisek. Provádí tři základní výkony:

Tab. 4.1 Plán a přehled tržeb po projektech 2016 v tis. Kč

SŠ/ TS	PROJEKT	Výhled na rok 2016 z BP 2015	Plán 2016					Skutečnost 2016
			Počet ks	Cena / ks	TRŽBY	% Hrubé marže	Hrubý výsledek	
TS	ČD-Elektrické lokomotivy řady 363 - hlavní oprava	52 000	4,00	11 700	46 800	12,8%	5 990	24 491
TS	ČD-Lokomotivy 380 - vyvazovací oprava	85 000	6,00	6 000	36 000	31,2%	11 239	49 494
TS	DPOV-Oprava trakčních podvozků EJ 471 vyvaz. oprava	11 000	8,00	4 000	32 000	31,9%	10 208	39 120
TS	DPOV-Elektrická jednotka řady 471 hlavní oprava	17 400	4,00	10 588	42 350	17,6%	7 458	43 530
TS	ČD-Elektrické jednotky řady 460/560	20 000	1,00	4 132	4 132	16,0%	661	3 294
TS	ČD-Motorové vozy řady 854	21 300	5,00	6 825	34 125	19,1%	6 521	97 176
TS	ČD-Opravy modernizovaných osobních vozů	100 300	62,00	1 300	80 600	13,1%	10 563	83 652
TS	ČD-Opravy osobních vozů - nové smlouvy	96 000	48,00	1 500	72 000	18,7%	13 466	62 740
SŠ	ŠVAG-motáž podvozků 575-Litva	50 000	3,00	14 042	42 126	25,1%	10 592	42 126
TS	ČD-Oprava NP 471 003		1,00	7 494	7 494	44,7%	3 349	8 258
SŠ	Oprava osobních vozů MOVO	20 000	4,00	4 020	16 080	29,9%	4 803	26 225
TS	ČD-Modernizace 12 patrových vozů Bmto		12,00	8 499	101 982	5,6%	5 719	102 535
TS	ČD-Modernizace 961 na I. třídu		3,00	3 326	9 978	21,0%	2 095	10 067
TS	ČD-Modernizace osobních vozů BP	126 966	21,00	17 574	369 054	17,0%	62 637	509 646
TS	ČD-Modernizace os. vozů BP-realizace ŽOS Trnava		15,00	17 574	263 610	7,1%	18 731	263 610
TS	ČD-Modernizace 22 ks Bmz, Bh, Bd	61 674	22,00	25 164	553 614	25,2%	139 485	557 144
TS	ČD-Modernizace 71 ks osobních vozů	265 722	50,00	8 034	401 700	7,8%	31 449	436 920
TS	Modernizace VT628		4,00	5 000	20 000	31,2%	6 241	
TS	Regiojet-vyvazovací oprava SGP75	22 150	12,00	500	6 000	21,8%	1 308	10 323
SŠ	ŠVAG-hrubé skříně JPJ dálková (hliník) 5V	94 000	10,00	1 525	15 250	30,5%	4 649	15 250
SŠ	ŠVAG-hrubé skříně JPJ dálková (hliník) 3V	56 000	6,00	5 008	30 045	12,5%	3 764	30 045
SŠ	ŠTRN-Full servis (trakční motory - střední oprava)	11 064	12,00	922	11 064	11,8%	1 302	11 075
SŠ	Drobné zakázky ve skupině	20 000			22 394	12,0%	2 687	30 386
TS	Drobné zakázky + násilná poškození	33 000			25 364	17,0%	4 312	56 255
TS	Oprava lokomotivy 381							9 689
CELKEM		1 163 576			2 243 762		369 230	2 523 051

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Periodické opravy kolejových vozidel** se provádějí na základě uzavřené a podepsané rámcové smlouvy o opravě. V rámcové smlouvě je přesně určen základní rozsah opravy, který se provádí vždy po přistavení kolejového vozidla do opravy a je odsouhlasena cena za provedenou opravu. Rámcová smlouva je se zákazníkem uzavřena na delší časové období (3 až 4 roky) s vyčíslením celkového finančního objemu. Čtvrtletně jsou se zákazníkem na základě podepsaného „protokolu čtvrtletní přístavby“ odsouhlaseny termíny přístavby konkrétních kolejových vozidel do opravy. Základní rozsah opravy je neměnný. Do jeho ocenění se započítává přesná hodnota prováděné práce, spotřebovaný materiál a případné subdodávky. Zákazník však může požadovat i práce nad základní rozsah, jedná se o takzvané vícepráce nebo násilné poškození v případě, že kolejové vozidlo bylo před opravou poškozeno. Pak je potřeba tyto práce finančně ocenit. To se děje na základě tzv. komisionální prohlídky. Po demontáži nutných dílů zjistí pracovníci technologie časovou a materiálovou náročnost požadovaných prací. Následně je zákazník vyzván k jednání a provádí se komisionální prohlídka za účasti zákazníka. Na komisionální prohlídce je domluven konečný rozsah prací a jejich konečná cena pro fakturaci. Se zákazníkem je podepsán protokol z komisionální prohlídky;
- **Modernizace kolejových vozidel** je prováděna na základě podepsané smlouvy, kde je v podmínkách přesně stanoven rozsah prací, fakturovaná cena a předpokládaný termín přistavení kolejových vozidel k modernizaci. Již před podpisem kontraktu je ve společnosti zpracován podrobný rozpis časové náročnosti modernizace, rozpis potřebného materiálu, náhradních dílů a případných subdodávek. Se zákazníkem je odsouhlasena konečná cena. Rozsah prováděných prací je již neměnný, cena je neměnná. Mimo to může zákazník přistavit k modernizaci kolejové vozidlo, které je nějakým způsobem poškozené a neodpovídá stavu vozidla dle smlouvy. V tomto případě probíhá proces komisionální prohlídky jako u periodických oprav vozidel;
- **Drobné zakázky** lze provádět na základě požadavku zákazníka, kdy zákazník poptává opravení dílu pro kolejová vozidla (např. oprava trakčního motoru, převodovky apod.). Na základě poptávky zjistí pracovníci technologie časovou a materiálovou náročnost požadované opravy. Pracovnice controllingu provede kalkulaci ceny a pracovníci obchodního úseku předají nabídky zákazníkovi.

V případě akceptace ceny zákazníkem dochází k podpisu objednávky a je uzavřena smlouva o dílo.

#### **Cenová kalkulace projektu - modernizace s komisionální prohlídkou**

V následující Tab. 4.2 je uvedena cenová kalkulace projektu s komisionální prohlídkou (modernizace 22 osobních vozů pro ČD), kde je detailně popsán plán, skutečnost a předpoklad do budoucna. Ke každé zakázce je vytvořena cenová kalkulace projektu, která je zpracována na jednotném formuláři. Cenová kalkulace projektu obsahuje údaje o tržbách a podrobný rozpis veškerých nákladů souvisejících s realizací projektu. Součástí je také časová náročnost v hodinách prováděného projektu. Tato kalkulace je postupně upřesňována od prvního kontaktu se zákazníkem, po dobu výběrového řízení, až do doby podepsání kontraktu. Po podepsání kontraktu je cenová kalkulace uzavřena a již ji nelze měnit. V případě zakázky, kde je prováděna komisionální prohlídka, se cenová kalkulace upravuje dle protokolu z komisionální prohlídky.

Cenová kalkulace výkonu - modernizace společnosti Pars nova a.s. je strukturovaná jako klasická cenová kalkulace, která se skládá z přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů a režijních nákladů. Dále jsou zde vyčísleny celkové náklady, tržby a zisk. Z této kalkulace vyplývá, že projekt modernizace k 31. 12. 2016 byl již ukončen, avšak ještě společnost předpokládá náběh dalších nákladů po uzavření tohoto projektu. Tyto náklady mohou být například garanční prohlídka a s tím spojené náklady (garanční materiál, činnost garančního servisu), dále náklady na penále za pozdních odevzdání díla. Veškeré tyto náklady poté snižují čistý zisk společnosti. Porovnáním kalkulovaného zisku (153 709 tis. Kč) a skutečného předpokládaného zisku (119 191 tis. Kč) došlo k poklesu zisku o 34 517 tis. Kč.



Tab. 4.2 Cenová kalkulace modernizace osobních vozů v tis. Kč.

PROJEKT	Cenová kalkulace projekt (sady,soupr) 22 ks	Kalkulace po komisi projekt (sady,soupr) 22 ks	Skutečnost k 31.12.2016	Předpoklad náběh nutný pro dokončení	Předpoklad skutečné náklady projektu	Rozdíl Předpoklad skutečnost Kalkulace po komisi
<b>Modernizace 22 osobních vozů České dráhy, a.s.</b>						
<b>22 ks</b>						
<b>1 CELKEM CENA/TRŽBY</b>	<b>553 614</b>	<b>557 144</b>	<b>557 144</b>	<b>0</b>	<b>557 144</b>	<b>0</b>
1.1. PRODEJNÍ CENA (kontrahovaná měna)	553 614	557 144	557 144	0	557 144	0
PRODEJNÍ CENA (CZK)	553 614	557 144	557 144	0	557 144	0
Kalkulovaný kurz	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
1.2. NAVÝŠENÍ CENY	0	0				0
<b>2 MATERIÁL Celkem</b>	<b>241 102</b>	<b>248 734</b>	<b>252 945</b>	<b>0</b>	<b>252 945</b>	<b>4 211</b>
2.1. - materiálové náklady	240 632	248 535	250 912	0	250 912	2 377
2.2. kurzové zisky/ztráty import materiál	0	0	0	0	0	0
2.3. - eskalace materiálových nákladů	0	0	0	0	0	0
2.4. - jednorázové náklady dodavatelů	470	199	2 034	0	2 034	1 835
<b>3 KOOPERACE</b>	<b>6 981</b>	<b>5 509</b>	<b>11 028</b>	<b>0</b>	<b>11 028</b>	<b>5 519</b>
<b>4 OSTATNÍ PŘÍMÉ NÁKLADY</b>	<b>37 598</b>	<b>37 594</b>	<b>70 108</b>	<b>2 327</b>	<b>72 435</b>	<b>34 841</b>
4.1. Nakupovaná dokumentace	12 022	12 022	14 444	0	14 444	2 422
4.2. Modely a šablony	0	0	60	0	60	60
4.3. Cestovné celkem	149	146	281	0	281	135
4.4. Přepravné	1 736	1 734	1 957	0	1 957	223
4.5. Přípravky a zkušební zařízení	0	0	1 080	0	1 080	1 080
4.6. Typové zkoušky a homologace	19 846	19 846	19 646	0	19 646	-200
4.7. Externí přímé obchodní náklady mimo 7.3.	0	0	0	0	0	0
4.8. Náhradní díly objednané zákazníkem	0	0	0	0	0	0
4.9. Garanční sklad vč.spotřeby dílů	2 416	2 416	209	2 327	2 536	119
4.10. Dokumentace, manuály a školení	910	911	0	0	0	-911
4.11. Finanční náklady a pojištění	0	0	32 257	0	32 257	32 257
4.12. Finanční výnosy	0	0	-43	0	-43	-43
4.13. Ostatní (včetně právních nákladů)	519	519	218	0	218	-300
<b>5 MZDY a REŽIJNÍ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>70 338</b>	<b>70 504</b>	<b>73 329</b>	<b>3 014</b>	<b>76 343</b>	<b>5 839</b>
<b>HODINY CELKEM</b>	<b>158 415</b>	<b>158 832</b>	<b>161 827</b>	<b>7 194</b>	<b>169 021</b>	<b>10 189</b>
5.1. TPV - náklady	12 918	12 923	10 819	0	10 819	-2 104
TPV - hodiny	23 544	23 553	20 262	0	20 262	-3 291
- konstrukce 320	2 663	2 666	2 592	0	2 592	-74
hodiny 5 678	5 678	5 684	5 651	0	5 651	-33
- projekce 360	7 190	7 188	8 227	0	8 227	1 038
hodiny 12 526	12 526	12 523	14 611	0	14 611	2 088
- útlar nekonstrukčních činností a proc. 370	3 065	3 069		0	0	-3 069
hodiny 5 340	5 340	5 346		0	0	-5 346
prům. sazba výroby	399	399	421		421	
5.2. Výroba celkem - náklady	46 955	47 117	53 818	0	53 818	6 701
Výroba celkem - hodiny (včetně externích)	117 682	118 087	127 907	0	127 907	9 820
- technologie 606*	2 429	2 429	2 990	0	2 990	561
hodiny 4 810	4 810	4 810	6 956	0	6 956	2 146
- projektoví manažeři 8*	1 314	1 312	1 751	33	1 784	472
hodiny 1 460	1 460	1 458	1 407	30	1 437	-21
- úsek řízení jakosti1*	1 232	1 232	1 323	0	1 323	91
hodiny 2 540	2 540	2 540	2 897	0	2 897	357
- garanční servis 9*	3 418	3 421	996	2 980	3 976	556
hodiny 8 379	8 379	8 384	2 398	7 164	9 562	1 178
- uvádění do provozu	2 071	2 071	1 632	0	1 632	-438
<b>6 REŽIE,PŘÍRÁŽKY, SPECIÁLNÍ NÁKLADY</b>	<b>22 039</b>	<b>22 187</b>	<b>5 863</b>	<b>0</b>	<b>5 863</b>	<b>-16 325</b>
6.1. Materiálová přírážka (outs,sklady,vst.kontr.)	5 160	5 319	5 546	0	5 546	228
6.2. Kalkulovaný odpis	263	264	316	0	316	53
6.3. Kalkulovaný úrok	0	0	0	0	0	0
6.4. Rezerva na rizika	16 616	16 605	0	0	0	-16 605
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>378 058</b>	<b>384 528</b>	<b>413 273</b>	<b>5 341</b>	<b>418 614</b>	<b>34 086</b>
<b>HRUBÝ ZISK</b>	<b>175 556</b>	<b>172 616</b>	<b>143 871</b>	<b>-5 341</b>	<b>138 530</b>	<b>-34 086</b>
%	31,71%	30,98%	25,82%		24,86%	-6,12%
7.1. - správní režie (% k náklady celkem)	10 586	10 760	11 111	144	11 254	494
7.2. - obchodní režie (% k náklady celkem)	8 015	8 147	7 982	103	8 084	-63
<b>ČISTÝ ZISK</b>	<b>156 956</b>	<b>153 709</b>	<b>124 778</b>	<b>-5 587</b>	<b>119 191</b>	<b>-34 517</b>
%	28,35%	27,59%	22,40%		21,39%	-6,20%

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

#### 4.4.2 Plán Gap to close

Výkaz Gap to close je nejdůležitější výkaz pro vedení společnosti. Název a přesný obsah tohoto výkazu je určen mateřskou společností a je jednotný pro všechny společnosti patřící do skupiny Škoda viz Příloha č. 2. Ve výkazu je použita metoda účelového členění nákladů.

Tvorba tohoto plánu vychází z:

- přehledu smluvně uzavřených (potvrzených) kontraktů, u nichž není ještě podepsán přesný termín a rozsah prací,
- plánu tržeb po projektech viz Tab. 4.1,
- rozpočtů jednotlivých nákladových středisek viz Tab. 4.16.

Skutečnost je následně vyhodnocována ve výkazu Gap to close - detail (Tab. 4.3). V tomto výkazu Gap to close jsou používány následující kategorie rozdělení nákladů a výnosů viz Tab. 4.4 - Tab. 4.14:

- **Přímé výrobní náklady** - jedná se o přímé náklady materiálové povahy a externí dodávky (kooperace) související s výrobou zakázky.

Tab. 4.3 Výkaz Gap to close - detail

Období	Prosinec 2016			IFRS (tis. Kč)		
GAP TO CLOSE	Skutečnost 2014	Skutečnost 2015	Skutečnost období 1-12/2016	Aktuální předpoklad 1-12/2016	Business plán 2016	Odchylka Aktuální x BP 2016
<b>Tržby</b>	<b>1 602 627</b>	<b>1 881 129</b>	<b>2 523 051</b>	<b>2 472 653</b>	<b>2 243 762</b>	<b>279 289</b>
<i>Modernizace</i>	375 940	610 873	1 862 932	1 846 323	1 734 736	128 196
<i>Skupina Škoda</i>	808 578	614 557	155 107	151 460	136 959	18 148
<i>Opravy</i>	378 295	600 454	443 179	412 851	335 939	107 240
<i>Ostatní</i>	39 814	55 245	61 833	62 019	36 128	25 705
Hodiny výroby	741 691	764 048	706 074	704 600	744 885	-38 811
Plnitelnost %	84,96%	86,80%	81,56%	80,45%	89,00%	-7,44%
<i>odpracované hodiny</i>	873 017	880 237	865 762	875 798	836 949	28 813
Průměrná sazba	436	452	493	503	452	41
Přímé výrobní náklady	-1 132 421	-1 021 009	-1 652 367	-1 617 127	-1 324 258	-328 109
Přímé výrobní náklady (%)	65,13%	57,63%	65,35%	64,88%	59,02%	6,33%
Ostatní výrobní náklady	-353 419	-441 688	-484 941	-501 812	-529 251	44 310
Ostatní výrobní náklady (%)	22,05%	23,48%	19,22%	20,29%	23,59%	-4,37%
Výroba:	-382 510	-407 284	-420 134	-429 420	-410 594	-9 540
<i>Osobní náklady</i>	-209 654	-223 747	-231 480	-235 429	-245 270	13 790
<i>Agenturní zaměstnanci</i>	-32 192	-34 025	-43 818	-43 333	-8 694	-35 124
<i>Odpisy</i>	-31 232	-29 887	-29 893	-30 441	-30 442	549
<i>Materiál a energie</i>	-54 742	-60 726	-50 635	-52 033	-55 949	5 314
<i>Opravy a udržování</i>	-5 327	-6 345	-7 963	-7 517	-9 768	1 805
<i>Ostatní</i>	-49 363	-52 554	-56 345	-60 667	-60 471	4 126
Technický úsek:	-28 089	-28 397	-29 156	-30 421	-33 554	4 398
<i>Osobní náklady</i>	-22 364	-23 062	-22 931	-22 845	-25 909	2 978
<i>Ostatní</i>	-5 725	-5 335	-6 225	-7 576	-7 645	1 420
Změna stavu rezerv a OP	-511	-35 155	-61 747	-58 392	-63 476	1 729
Přímé náklady projektu	-16 022	-29 212	-40 207	-38 030	-49 554	9 347
Kurzové rozdíly	-494	555	64	51	0	64
Ostatní	74 207	57 805	66 239	54 400	27 927	38 312
Změna stavu nedokončené výroby	136 014	-109 550	5 388	19 875	0	5 388
<b>Výrobní náklady</b>	<b>-1 349 826</b>	<b>-1 572 247</b>	<b>-2 131 920</b>	<b>-2 099 064</b>	<b>-1 853 509</b>	<b>-278 411</b>
<b>Hrubý výsledek</b>	<b>252 801</b>	<b>308 882</b>	<b>391 131</b>	<b>373 589</b>	<b>390 253</b>	<b>878</b>
Hrubá marže (%)	15,77%	16,42%	15,50%	15,11%	17,39%	-1,89%
Obchodní náklady	-36 223	-26 005	-27 632	-28 200	-28 212	580
<i>Osobní náklady</i>	-5 945	-6 158	-6 401	-7 177	-7 177	776
<i>Marketing (BPA,.....)</i>	-23 490	-16 577	-16 873	-16 920	-16 920	47
<i>Ostatní obchodní náklady</i>	-6 788	-3 270	-4 358	-4 103	-4 115	-243
Administrativní náklady	-30 677	-35 094	-37 004	-39 537	-39 524	2 520
<i>Osobní náklady</i>	-16 723	-22 203	-22 851	-23 467	-23 422	571
<i>Interní poplatky (Divizní poplatky, ZŠ)</i>	-2 402	-1 498	-1 362	-1 419	-1 419	57
<i>Ostatní administrativní náklady</i>	-11 552	-11 393	-12 791	-14 651	-14 683	1 892
Vypočtený výsledek	185 901	247 783	326 495	305 852	322 517	3 978
Mimořádné,neobvyklé položky	-6 483	-5 888	-7 139	-3 272	0	-7 139
<b>EBIT</b>	<b>179 418</b>	<b>241 895</b>	<b>319 356</b>	<b>302 580</b>	<b>322 517</b>	<b>-3 161</b>
<b>EBIT (%)</b>	<b>11,20%</b>	<b>12,86%</b>	<b>12,66%</b>	<b>12,24%</b>	<b>14,37%</b>	<b>-1,72%</b>
Přijaté úroky	160	64	376	355	0	376
Placené úroky	-22 866	-18 746	-18 441	-18 479	-21 534	3 093
Kurzové rozdíly z vkladů	-50	-1 054	-130	-76	0	-130
Opravná položka k finanční investici						
<b>Hospodářský výsledek před zdaněním</b>	<b>156 662</b>	<b>222 159</b>	<b>301 161</b>	<b>284 380</b>	<b>300 983</b>	<b>178</b>
Hospodářský výsledek před zdaněním (%)	9,78%	11,81%	11,94%	11,50%	13,41%	-1,48%
<b>Daň z příjmů</b>	<b>-30 168</b>	<b>-43 015</b>	<b>-56 895</b>	<b>-60 581</b>	<b>-66 084</b>	<b>9 189</b>
<i>Daň z příjmů splatná</i>	-33 535	-39 876	-69 592	-65 127	-77 180	7 588
<i>Daň z příjmů odložená</i>	3 367	-3 139	12 697	4 546	11 096	1 601
<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>126 494</b>	<b>179 144</b>	<b>244 266</b>	<b>223 799</b>	<b>234 899</b>	<b>9 367</b>
<b>Výsledek hospodaření po zdanění (%)</b>	<b>7,89%</b>	<b>9,52%</b>	<b>9,68%</b>	<b>9,05%</b>	<b>10,47%</b>	<b>-0,79%</b>
Počet zaměstnanců celkem	830	833	838	843	795	43
<i>Zaměstnanci</i>	745	742	736	738	768	-32
<i>Externí zaměstnanci</i>	85	91	102	105	27	75
Osobní náklady	-265 658	-285 516	-296 089	-299 565	-299 179	3 090
Osobní náklady / tržby %	16,58%	15,18%	11,74%	12,12%	13,33%	-1,60%
Investice do dlouhodobého majetku	-33 078	-12 488	-14 857	-15 000	-36 893	22 036
Pohledávky celkem	703 524	984 005	248 563	304 241	756 912	-508 349
Pohledávky z obchodního styku po splatnosti	5 515	2 763	266	18 924	47 080	-46 814
Nedokončená výroba a polotovary (dle ČÚS)	222 346	205 833	64 547	225 708	205 833	-141 286
Výrobky (dle ČÚS)	0	0	0	0	0	0
Přidaná hodnota / zaměstnanec	567	674	773	756	795	-22
Rentabilita aktiv - ROA (%)	7,91%	9,08%	20,69%	16,06%	13,99%	6,70%
Rentabilita vlastního kapitálu - ROE (%)	25,54%	34,61%	41,94%	41,46%	32,11%	9,84%

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Tab. 4.4 Účty vstupující do přímých výrobních nákladů dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
501110	Přímý materiál – projekt
501111	Přímý materiál - vlastní výroba odhadovaná
501112	Přímý materiál - vlastní výroba oceněná
501140	Materiál - reklamace
501600	Rozdíl při převodu položek skladu
501700	Bonus za odebraný materiál
504100	Prodané zboží
518931	Externí dodávky prací - přímé projekty
518932	Externí dodávky prací - vlastní výroba
518936	Externí dodávky prací - interní neshody
518980	Opravy v záruce

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Ostatní výrobní náklady** - jedná se o ostatní náklady související s výrobou zakázky. Do těchto nákladů vstupují:
  - náklady výroby z rozpočtů výrobních středisek, náklady technické podpory z rozpočtů technického úseku, které budou rozebrány v dalším textu,
  - změna stavu rezerv a opravných položek,
  - přímé náklady projektu,
  - kurzové rozdíly,
  - ostatní.

**Změna stavu rezerv a opravných položek** - jedná o meziroční nárůst nebo snížení veškerých rezerv a opravných položek k majetku společnosti.

Tab. 4.5 Účty vstupující do změny stavu rezerv a opravných položek dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
554200	Rezerva – penále
554600	Rezerva - záruční opravy
554610	Rezerva - záruční opravy T28
554M00	IFRS - rezerva - benefity dlouhodobé
554M10	IFRS - rezerva - benefity krátkodobé
558000	Tvorba zákonných opravných položek
559000	Tvorba opravných položek k zásobám
559100	Tvorba opravných položek k pohledávkám
559300	Opravné položky k majetku

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

**Přímé náklady projektu** - jedná se o ostatní přímé náklady související s výrobou zakázky.

Tab. 4.6 Účty vstupující do přímých nákladů projektu dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
512111	Cestovné - přímé projekty
512114	Cestovné – reklamace
512116	Cestovné - interní neshody
513101	Externí náklady na reprezentaci - projekty
518401	Služby spojené s cestovným - přímé projekty
518406	Služby spojené s cestovným - interní neshody
518911	Přepravné - přímé projekty
518914	Přepravné - reklamace, servis
518916	Přepravné - interní neshody
538301	Kolky - přímé projekty
544001	Smluvní pokuty a penále - přímé projekty
568101	Bankovní výlohy - přímé projekty

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

**Kurzové rozdíly** - jedná se kurzové zisky a ztráty související s úhradou pohledávek a závazků.

Tab. 4.7 Účty vstupující do kurzových rozdílů dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
563000	Kurzové ztráty z pohledávek a závazků
663000	Kurzové zisky z pohledávek a závazků

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

**Ostatní** - jedná se ostatní náklady, které nevstupují do režijních nákladů jednotlivých středisek, o ostatní výnosy a vnitropodnikovou aktivaci.

Tab. 4.8 Účty vstupující do ostatních režijních nákladů dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
501146	Materiál - interní neshody
501147	Materiál - interní neshody VV
501301	Spotřeba drobného majetku individuální - projekt
501311	Spotřeba drobného majetku skupinový - projekt
538400	Daň z převodu nemovitosti
538600	DPH - úprava odpočtu
546300	Odpis pohledávky §24 odst. 2y
584100	Aktivace materiálu - odvedená vlastní výroba neoceněná
584102	Aktivace materiálu - odvedená vlastní výroba oceněná
588000	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
644100	Smluvní pokuty
646000	Výnosy z odepsaných pohledávek
648110	Náhrady za manka a škody
648120	Přebytky majetku
648500	Výnosy z likvidace nepohyblivého materiálu
648700	Škody při reklamačním řízení bez VHD
648800	Ostatní provozní výnosy režijní
648801	Ostatní provozní výnosy režijní zahraniční
648809	Ostatní provozní výnosy režijní VHD
648900	Ostatní provozní výnosy
648901	Ostatní provozní výnosy zahraničí
648910	Dotace z úřadu práce na úhradu nákladů
648930	Výnosy ze zaokrouhlení
648940	Výnos příjem materiálu z výzisku
668M00	IFRS - Ostatní finanční výnosy

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Změna stavu nedokončené výroby** - jedná o meziroční nárůst nebo snížení nedokončené výroby na rozpracovaných projektech.

Tab. 4.9 Účty vstupující do ostatních režijních nákladů dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
554000	Rezerva - budoucí náklady projektů (IFRS 581)
581000	ZS nedokončené výroby – projekt
581100	ZS nedokončené výroby - vlastní výroba
581101	ZS nedokončené výroby - oceněná vlastní výroba
581M00	IFRS - ZS nedokončené výroby POC

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Obchodní náklady** - jedná se o náklady z rozpočtů střediska obchodního úseku
- **Administrativní náklady** - jedná se o náklady z rozpočtů středisek zařazených pod administraci

- **Mimořádné, neobvyklé položky** - jedná se o náklady a výnosy nesouvisející s přímou činností společnosti (škody, prodej materiálu a majetku atd.)

Tab. 4.10 Účty vstupující do mimořádných, neobvyklých položek dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
521012	Odstupné zákonné režie
521311	Odstupné zákonné dělníci výrobní
521312	Odstupné zákonné dělníci nevýrobní
521314	Odstupné zákonné THZ nevýrobní
541100	Zůstatková cena prodaného DHM
542100	Prodaný materiál
548500	Likvidace nepohyblivých zásob
549300	Škody - snížení přebytků minulých let
549900	Ostatní škody mimo živelných pohrom
551110	Zůstatková cena DHM při fyzické likvidaci
641000	Tržby z prodeje DNM a DHM bez VHD
642100	Tržby z prodeje materiálu bez VHD
642101	Tržby z prodeje materiálu zahraničí

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Přijaté úroky**

Tab. 4.11 Účty vstupující do přijatých úroků dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
662100	Bankovní úroky – nezdaněné
662900	Ostatní úroky

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Placené úroky**

Tab. 4.12 Účty vstupující do placených úroků dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
562100	Úroky vůči bankám
562200	Úroky vůči Klubové financování
562309	Úroky z půjček – VHD
562400	Úroky z podřízeného úvěru - dividendy

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Kurzové rozdíly z vkladů** - se kurzové zisky a ztráty související s držením zahraniční měny na bankovních účtech nebo v hotovosti.

Tab. 4.13 Účty vstupující do kurzových rozdílů z vkladů dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
563100	Kurzové ztráty z vkladů, peněz
663100	Kurzové zisky z vkladů, peněz

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

- **Daň z příjmů** - jedná se o odhad splatné daně a odložené daně z příjmů právnických osob.

Tab. 4.14 Účty vstupující do daně z příjmů dle účtové osnovy

Účet hlavní knihy	Název účtu
591000	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
592000	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
592M00	IFRS - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
595000	Dodatečné odvody daně z příjmů

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Tento plán Gap to close - detail (Tab. 4.3) strukturou vypadá jako účelově členěná výsledovka, která je doplněna o řádky např. počet zaměstnanců, rentabilita aktiv a vlastního kapitálu. Výkaz vypadá na první pohled přehledně a strukturovaně, tak aby mohlo vedení společnosti z něho jasně a rychle vyčíst potřebné informace. Pro lepší srovnání jednotlivých roků jsou uvedeny sloupce Skutečnost 2014, 2015 a 2016 tak aby bylo jasné, jak se uvedené položky vyvíjí v čase. Tento výkaz je sestaven za období prosinec 2016, kde jsou ve sloupci Aktuální předpoklad 1-12/2016 již promítnuté skutečné údaje za období předcházející prosinci (k 30. 11.) a informace za měsíc prosinec jsou pouze odhadovány. Jak již bylo řečeno jednotlivé výkazy a údaje jsou mezi sebou provázány, proto i v tomto plánu je uveden sloupec, který se odkazuje na výši položek z Business plánu 2016. V posledním sloupci je uvedena odchylka - rozdíl mezi skutečností a Business plánem.

Sestavení takového plánu pro úsek controllingu musí být velice náročné nejen na čas, ale hlavně na provázanost jednotlivých údajů z jiných plánů. Sběr detailních informací, jejich správné přiřazení do výkazu a zhodnocení včetně odchylek je podstatnou činností nákladového controllingu.

## 4.5 Rozpočty společnosti

Na jednotlivá nákladová střediska se v oddělení controllingu zpracovávají v rámci ročního plánu rozpočty. Jedná se o režijní náklady jednotlivých nákladových středisek. Rozpočty nákladů jsou následně rozpracovány na jednotlivé měsíce



a v měsíční periodicitě také dochází k vyhodnocování rozdílů mezi rozpočtem a skutečností, což představuje jednu z činností nákladového controllingu ve společnosti.

Také do výkazu Gap to close vstupují náklady dle účelového členění. Jedná se o tyto účelově členěné náklady:

- náklady výroby,
- náklady technické podpory,
- obchodní náklady,
- administrativní náklady.

Náklady šesti středisek se sledují dle účtové osnovy na účtech uvedených v Příloze č. 1 označené ve sloupci „Rozdělení“ = Náklady středisek.

Dle organizační struktury vstupují do skupiny **nákladů výroby** střediska:

- 1 - úsek řízení kvality, bez nákladů na ISO (středisko 110 a 120),
- 6 - výrobní úsek, bez střediska výrobní technologie (606) a bez střediska obsluha (69),
- 7 - úsek nákupu,
- 8 - úsek realizace,
- 9 - úsek servisu.

Do skupiny **náklady technické podpory** vstupují střediska:

- 3 - technický úsek,
- 606 - výrobní technologie.

Do skupiny **obchodní náklady** vstupují střediska:

- 2 - obchodní úsek.

Do skupiny **administrativní náklady** vstupují střediska:

- 0 - orgány akciové společnosti,
- 110, 120 - náklady na ISO,
- 4 - finanční úsek,
- 5 - personální úsek.

Mimo výše uvedené skupiny nákladů se samostatně rozpočtují a sledují **náklady na rozúčtovací střediska**:

- 69 - obsluha, jedná se o středisko údržby, které zabezpečuje opravy a udržování veškerého dlouhodobé majetku ve společnosti,
- 49 - zúčtovací středisko, jedná se o středisko, na kterém se sledují náklady, které nelze jednoznačně přiřadit jednotlivým nákladovým střediskům. Například odpisy

hlavní výrobní haly, kde ve výrobní hale sídlí více středisek výrobního úseku a odpis majetku lze účtovat pouze na jedno středisko.

Náklady těchto dvou středisek se po ukončení každého měsíčního účetního období vnitropodnikově přeúčtovávají dle zvolené rozvrhové základny jednotlivým nákladovým střediskům.

Pro přehlednější zobrazení jednotlivých nákladových středisek jsou výše uvedené informace zpracovány do Tab. 4.15. Jsou zde i uvedeny sazby výroby pro rok 2016.

Tab. 4.15 Přehled nákladových středisek včetně sazby výroby 2016

Náklad. středisko	Název	Skupina nákladů	Sazba výroby
0	Orgány akciové společnosti	Administrativa	
1	Řízení kvality	Výroba	452
110	Audit ISO	Administrativa	
120	Audit EMS	Administrativa	
2	Obchodní úsek	Obchod	
3	Technický úsek	Technická podpora	
32	Konstrukce	Technická podpora	478
36	Projekce	Technická podpora	577
371	Technologie	Technická podpora	482
4	Finanční úsek	Administrativa	
49	Zúčtovací středisko	Zúčtovací středisko	
5	Personální úsek	Administrativa	
60	Výrobní úsek	Výroba	
606	Výrobní technologie	Technická podpora	482
61	Výrobní středisko modernizace	Výroba	391
62	Výrobní středisko opravy	Výroba	428
63	Výrobní středisko elektrické lokomotivy	Výroba	404
640,641	Výrobní středisko příprava – obrobna	Výroba	935
642,643,644,646,648	Výrobní středisko příprava – podvozky	Výroba	410
647	Výrobní středisko příprava – svařovna	Výroba	531
66	Výrobní středisko lakovna	Výroba	440
662	Výrobní středisko čištění	Výroba	1 402
67	Výrobní středisko Elektrohala	Výroba	399
69	Obsluha	Obsluha	440
7	Úsek nákupu	Výroba	
76	Expedice a sklady	Výroba	
77	Doprava	Výroba	
8	Úsek realizace	Výroba	1 115
9	Úsek servisu	Výroba	416
93	Pozáruční servis	Výroba	441

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že každé nákladové středisko ve společnosti Pars nova a.s. má přiděleno označení (číslo) podle Přílohy č. 3. Dále jsou všechna střediska přiřazena do skupiny nákladů (Administrativa, Výroba, Obchod, Obsluha, Technická podpora a Zúčtovací středisko), tak jak jsou dále řazeny v jednotlivých výkazech a plánech. Také výrobním střediskům, které patří do skupiny Výroba, Obsluha a Technická podpora a které odvádějí práci na projekty, je stanovena hodinová sazba výroby. Sestavení rozpočtů ve společnosti slouží nejenom pro stanovení limitů nákladů jednotlivých středisek na další účetní období, ale současně jsou rozpočty podkladem, který slouží pro výpočet hodinové sazby jednotlivých výrobních středisek.

Zaměstnanci ze skupiny Výroba, Obsluha, a Technická podpora odvádějí odpracované hodiny přímo na projekty a je jim vypočtena nákladová sazba pro odvod hodin. Tvorba rozpočtů výrobních středisek vychází z plánů tržeb, cenových kalkulací jednotlivých zakázek, a dále také z požadavků středisek, které jsou porovnávány se skutečností minulých období. Pro každé výrobní nákladové středisko lze z cenových kalkulací zjistit požadovanou pracovní kapacitu výrobních dělníků. Pomocí plánovaného fondu pracovní doby a s pomocí koeficientu plnitelnosti, lze přesně určit potřebu výrobních dělníků. Každému výrobnímu středisku je vypočtena sazba výroby viz vzorec 4.1.

$$\text{sazba výroby} = \frac{\text{rozpočet celkových nákladů výrobního střediska}}{\text{plánovaný čistý pracovní fond daného střediska}} \quad (4.1)$$

Sazba výroby v sobě zahrnuje veškeré náklady výrobních středisek (výroba, obsluha a technická podpora) a je následně používána v účetní evidenci pro oceňování nedokončené výroby odevzdané práce na projektech. Přesnost práce pracovníků controllingu při sestavování rozpočtů má přímý vliv na finanční účetnictví společnosti.

Na všechna nákladová střediska se zpracovávají samostatné rozpočty, které jsou měsíčně vyhodnocovány a porovnávány se skutečností a vyhodnocují se odchylky. Po skončení měsíce pracovníce controllingu sumarizuje rozpočty všech jednotlivých středisek podle skupin nákladů pro potřeby sestavení Gap to close viz Tab. 4.16.

Zpracované rozpočty středisek, plány jednotlivých nákladových a výnosových účtů popsanych výše, jsou podkladem pro sestavení plánovaného výkazu Gap to close, který je hlavní součástí Business plánu.

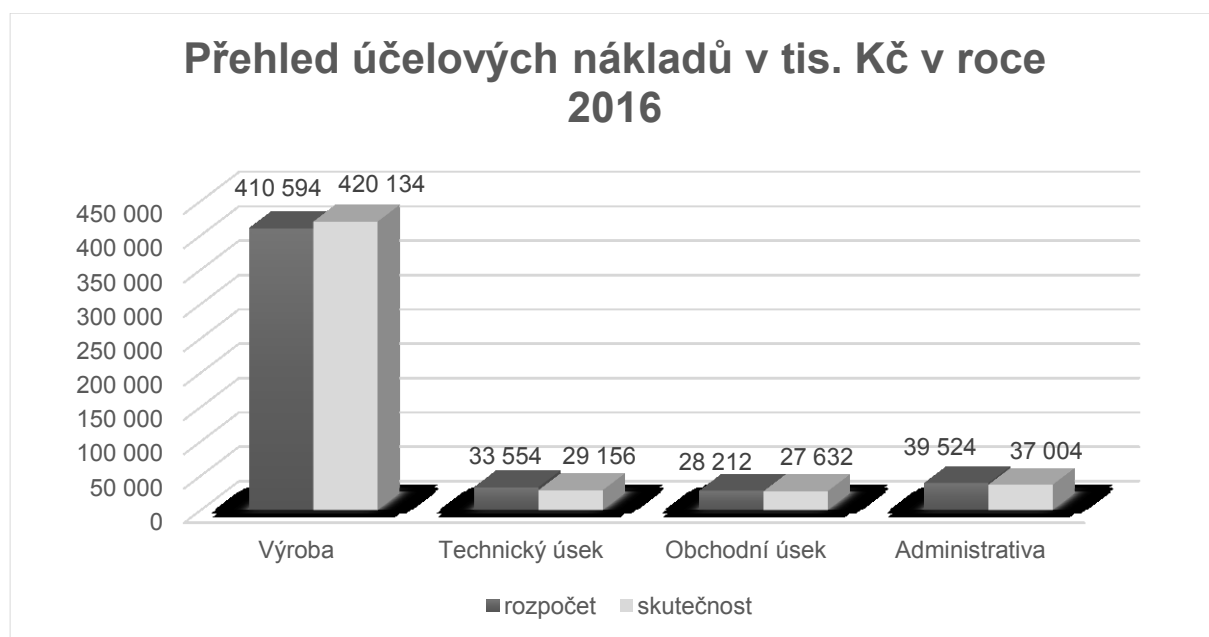
Tab. 4.16 Plánované a skutečné náklady středisek dle skupin nákladů pro období roku 2016 v Kč

Syntetický účet	Název	Výroba		Technický úsek		Obchodní náklady		Administrativní náklady	
		Rozpočet 2016	Skutečnost 2016	Rozpočet 2016	Skutečnost 2016	Rozpočet 2016	Skutečnost 2016	Rozpočet 2016	Skutečnost 2016
501	Spotřeba materiálu	27 267 917	26 318 034	146 300	119 230	941 000	612 943	1 165 733	726 789
502	Spotřeba energie	28 680 781	24 317 125	566 709	492 496	90 419	76 694	374 129	323 638
511	Oprava a udržování	9 768 333	7 962 570	85 000	21 938	50 000	192 559	467 071	170 610
512	Cestovné	2 896 370	1 992 352	103 000	154 045	400 000	220 908	152 788	138 883
513	Náklady na reprezentaci	263 288	208 481	20 000	24 623	170 000	332 964	247 212	703 607
518	Ostatní služby	22 335 746	19 141 661	5 343 379	3 855 389	1 096 430	556 806	9 234 337	7 364 149
518	Agenturní zaměstnanci	8 693 588	43 818 249						
518	Marketing					16 919 630	16 873 030		
518	Interní poplatky - strategické řízení							1 418 760	1 361 760
521	Mzdové náklady	177 314 965	167 362 499	18 775 888	16 657 699	5 251 853	4 369 473	12 287 993	11 702 934
523	Odměny členům orgánů		0	0	0	0	0	5 380 000	6 578 862
524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	60 280 297	56 291 859	6 383 803	5 611 095	1 785 630	1 528 757	5 381 691	5 315 487
527	Zákonné sociální náklady	7 675 126	7 345 010	749 675	662 136	139 836	135 691	353 136	453 997
528	Ostatní sociální náklady		0	0	1	0	0	20 000	39 899
531	Daň silniční	77 000	85 690	0	0	0	0	0	0
532	Daň z nemovitých věcí		0	0	0	0	0	0	0
538	Ostatní daně a poplatky	45 100	54 458	3 000	2 070	30 000	29 046	64 500	67 822
543	Dary		0	0	0	0	0	405 000	438 304
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení		0	0	0	0	0	0	155 067
545	Ostatní pokuty a penále		0	0	0	0	0	0	1 684
546	Odpis pohledávky		0	0	0	0	0	0	94
548	Ostatní provozní náklady	1 200 782	1 713 544	114 445	128 254	89 081	125 752	928 075	862 950
549	Manka a škody		0	0	0	0	0	0	0
551	Odpis dlouhodobého majetku	30 441 624	29 892 350	265 561	333 376	6 599	54 994	332 566	292 973
554	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv		0	0	0	0	367 010	0	-1 239 500
568	Ostatní finanční náklady		0	0	0	0	0	602 500	555 965
802	Vnitropodnikové náklady	33 653 057	33 148 963	997 673	1 094 129	1 241 788	2 155 260	709 009	988 270
Celkem		410 593 972	420 133 645	33 554 433	29 156 481	28 212 265	27 631 887	39 524 500	37 004 244
z toho									
Hodnoty pro Gap to close	Osobní náklady	245 270 388	231 480 170	25 909 366	22 930 930	7 177 319	6 400 931	23 422 820	22 851 678
	Agenturní zaměstnanci	8 693 588	43 818 249						
	Odpisy	30 441 624	29 892 350						
	Materiál a energie	55 948 697	50 635 159						
	Opravy a udržování	9 768 333	7 962 570			16 919 630	16 873 030		
Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování	Marketing								
	Interní poplatky							1 418 760	1 361 760
	Ostatní	60 471 342	56 345 148	7 645 067	6 225 551	4 115 316	4 357 926	14 682 919	12 790 806

V Tab. 4.16 jsou jednotlivé náklady podle syntetických účtů rozděleny do uvedených 4 účelových středisek, protože v tomto rozdělení vstupují do výkazu Gap to close. U každého střediska je zobrazena rozpočtovaná a skutečná výše nákladů pro rok 2016. Lze říci, že u středisek Technický úsek, Obchodní a Administrativní náklady došlo k úspoře nákladů. Zatímco středisko Výroba překročilo rozpočet a díky tomuto celkově společnost Pars nova a.s. překročila plánovaný rozpočet. V tomto rozdělení středisek však nelze přesně říci, které z konkrétních úseků (viz Příloha č. 3) se přesně na překročení nebo úspoře nákladů podílelo. Společnost dále zpracovává rozpočty podle jednotlivých úseků, kde posuzuje překročení nebo úsporu nákladů a vyhodnocuje příčiny odchylek. Na výsledcích jsou jednotliví vedoucí pracovníci hmotně zainteresováni.

Pro přehlednější rozdělení rozpočtu byl sestaven Graf 4.1, který zobrazuje rozpočet a skutečnost podle 4 účelových středisek společnosti Pars nova a.s.

Graf 4.1 Výše rozpočtovaných a skutečných nákladů dle jednotlivých středisek



Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

## 4.6 Rozvrhové základny a návrh změny metod

Další část diplomové práce bude zaměřena na sledování skutečných nákladů na jednotlivých nákladových střediscích ve společnosti Pars nova a.s. a práce nákladového controllingu v praxi.

Na všech nákladových a výnosových účtech je při účtování transakcí do informačního systému vyžadována dimenze nákladové středisko a projekt. Účetní

doklady jsou účtovány na jednotlivé účty dle své povahy a nákladová střediska jsou určena podle původu vzniku nákladu. Většina nákladů je tedy přímo přiřazena konkrétnímu nákladovému středisku viz Tab. 4.16. Avšak existují náklady uvedené v Tab. 4.17, které nelze přesně přiřadit jednotlivým nákladovým střediskům. Tyto náklady jsou středisku přiřazeny dle rozvrhové základny. Rozvrhová základna představuje zvolenou a také schválenou variantu výpočtu podílů nákladů na jednotlivá střediska a měla by se co nejvíce blížit skutečnosti.

Ve společnosti existují nákladové položky, u kterých společnost používá pro rozúčtování účetního dokladu rozvrhovou základnu.

Tab. 4.17 Skutečné náklady a k nim přiřazena základna

Náklad	Účet hlavní knihy	Rozvrhová základna	Stav účtu k 31.12.2016
Elektřina	502100	objekt, užívaná plocha	10 420 510,94
Voda pitná	502200	počet všech zaměstnanců	709 985,06
Voda užitková	502200	plánované odpracované hodiny ve výrobě	144 981,00
Plyn velkoodběr	502300	užívaná plocha	16 325 374,14
Stočné pitná voda	518500	počet všech zaměstnanců	613 237,63
Stočné užitková voda	518500	plánované odpracované hodiny ve výrobě	2 395 299,10
Telefony pevná linka	518920	počet THP	37 959,00
Informační systém paušál	518940	počet uživatelských přístupů	664 400,00
Úklid kancelářských prostor	518993	plocha a četnost úklidu	943 419,95
Hygienický materiál	518993	počet všech zaměstnanců	158 976,00
Odpady	518996	odborný odhad podle vzniku odpadu	1 433 724,53
Příspěvek na obědy	527200	počet všech zaměstnanců	2 749 545,64
Ochranné nápoje	527400	počet dělníků	33 000,00
Celkem			36 630 412,99

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Na oddělení controllingu a v účtárně společnosti bylo zjišťováno, zda neexistuje jiná možnost jak rozvrhnout náklady na jednotlivá střediska, která by se více blížila skutečnosti.

Po prověření lze konstatovat, že u většiny nákladů je zvolena vhodná rozvrhová základna. Přesto existují náklady (níže uvedeny), u nichž by se dala použít jiná rozvrhová základna nebo pro rozúčtování používat podklad dle skutečné spotřeby nákladů.

Náklady na **telefony pevná linka** jsou v současné době rozpočítávány dle počtu technicko-hospodářských pracovníků.

Návrh: Každý měsíc však lze z telefonní ústředny získat adresný přehled telefonních hovorů dle jednotlivých telefonních linek. Telefonní linka je přiřazena konkrétnímu zaměstnanci a zaměstnanec je přiřazen na konkrétní středisko. Tyto náklady by bylo možné rozvrhnout přesně jednotlivým střediskům.

Dle vnitropodnikové směrnice mají nárok na **ochranné nápoje** pouze dělníci, proto jsou ve společnosti tyto náklady rozvrženy dle počtu dělníků.

Návrh: V průběhu roku jsou však ochranné nápoje vydávány dle docházky jednotlivých zaměstnanců. Tyto náklady by bylo možné rozvrhnout přesně jednotlivým střediskům.

Náklady na telefonní hovory z pevné linky a náklady na ochranné nápoje jsou vykázány za rok 2016 v celkové hodnotě 71 tis. Kč. Tyto hodnoty lze v poměru k výši celkových nákladů považovat za bezvýznamné.

**Elektřina** je v současné době rozvržena podle spotřeby jednotlivých objektů. Existuje však hlavní hala, kde svou činnost provozují všechna střediska výroby. Spotřeba hlavní haly je následně rozpočítávána podle užívané plochy jednotlivými středisky.

Návrh: na základě dotazu na energetiku společnosti, zda by nešlo spotřebu elektrické energie přesněji přiřadit jednotlivým střediskům, byly vybrány technologické celky s nejvyšší spotřebou a u těchto celků byly dle technické dokumentace stanoveny plánované spotřeby na jeden den. Jedná se např. o tyto technologie: tryskáč box, tlakové mytí, kolovka, vnitřní přesuvna, obráběcí centrum. Rozdílová elektrická energie bude nadále rozpočítávána podle užívané plochy.

Z výše uvedených nákladů bylo provedeno rozvržení nákladů podle nových rozvrhových základů u elektřiny viz Tab. 4.18.

Pro výpočet elektřiny jednotlivých středisek, konkrétně pro středisko technické podpory a středisko výroby, byla celková spotřeba energie v hlavní výrobní hale za rok 2016 rozdělena na dvě části:

1. část - spotřeba energie k výrobním technologiím s velkou spotřebou byla stanovena výpočtem zaměstnancem energetiky společnosti ve výši 2 600 tis. Kč,
2. část - je rozpočítána podle původní rozvrhové základny, tj. výměra užívané plochy vyjádřená v procentech viz vzorec 4.2.

$$\text{spotřeba elektřiny dle užív. plochy} = \text{celk. náklady} \cdot \% \text{ užívané plochy střediska} \quad (4.2)$$

Tab. 4.18 Výpočet nákladů elektřiny při změně rozvrhové základny v Kč

Skupina nákladů	Nákladové středisko	Skutečnost 31.12.2016	Podíl užívané plochy v %	Spotřeba elektřiny - technologie	Spotřeba elektřiny dle užívané plochy	Hodnota - změna základny	Rozdíl
Tech. podpora	606	17 695	0,1975%		12 560	12 560	-5 134
Výroba celkem		8 942 690	99,8025%	2 600 000	6 347 825	8 947 825	5 134
z toho	60	78 065	0,8712%		55 413	55 413	-22 652
	61	899 308	10,0365%	495 000	638 359	1 133 359	234 051
	62	791 120	8,8291%		561 564	561 564	-229 556
	63	766 014	8,5489%		543 743	543 743	-222 271
	640	723 401	8,0733%	795 000	513 495	1 308 495	585 093
	642	819 161	9,1420%		581 468	581 468	-237 693
	647	374 711	4,1819%		265 983	265 983	-108 729
	66	465 267	5,1925%		330 262	330 262	-135 005
	662	2 730 190	30,4696%	1 310 000	1 937 981	3 247 981	517 792
	67	1 156 401	12,9057%		820 853	820 853	-335 548
	77	139 052	1,5519%		98 704	98 704	-40 348
Celkem		8 960 385	100,0000%	2 600 000	6 360 385	8 960 385	0

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

V Tab. 4.18 lze vidět, že středisku Technická podpora a Výroba (detailněji rozdělena) je přidělena skutečná výše nákladů elektrické energie k 31. 12. 2016. Dále je také uvedena v % plocha využití výrobní haly (což představuje 100 %). Ve sloupci Spotřeba elektřiny - technologie je hodnota 2 600 tis. Kč rozpočítána jednotlivým technologiím, kterým energetik společnosti stanovil přesnou spotřebu. Sloupec Spotřeba elektřiny dle užívané plochy byl vypočítán podle vzorce 4.2. Celkové náklady (6 360 385 Kč) jsou vynásobeny % užívané plochy. Ve sloupci Hodnota - změna základny je vyčísleno, jak by se změnila skutečnost, kdyby společnost pro elektřinu použila toto rozvržení režijních nákladů.

**U příspěvku na obědy** je v současnosti používána rozvrhová základna - počet zaměstnanců. Externí dodavatel stravování zpracovává každý měsíc přehled odebraných obědů dle jednotlivých zaměstnanců. Tento přehled je doručen do účtárny a pracovníci účtárny z něho zpracovávají podklad pro srážku ze mzdy zaměstnancům.

Návrh: Skutečnou spotřebu obědů viz vzorec 4.3 lze přiřadit konkrétnímu středisku prostřednictvím číselníků pracovníků.

$$\text{příspěvek na obědy} = \frac{\text{celk.náklady}}{\text{celk.odebr.obědů}} \cdot \text{počet odebr.obědů ve skupině nákladů} \quad (4.3)$$



Tab. 4.19 Výpočet příspěvku na obědy při změně rozvrhové základny v Kč

Skupina nákladů	Skutečnost 31.12.2016	Počet odebraných obědů	Hodnota - změna základny	Rozdíl
Výroba	2 372 355	96 254	2 313 537	-58 818
Technická podpora	182 536	8 483	203 895	21 359
Obchod	39 391	1 740	41 822	2 431
Administrativa	51 237	3 582	86 096	34 859
Obsluha	104 026	4 335	104 195	169
Celkem	2 749 546	114 394	2 749 546	0

Zdroj: Interní materiály společnosti, vlastní zpracování

Tab. 4.19 uvádí rozdělení příspěvku na obědy jednotlivým pěti střediskům k 31. 12. 2016 v celkové výši 2 749 546 Kč (dle původní základny - počet zaměstnanců). Sloupec Počet odebraných obědů vyjadřuje skutečně odebrané obědy za rok 2016. Vzorec 4.3 byl použit při výpočtu sloupce Hodnota - změna základny. Na základě porovnání původní a navržené rozvrhové základy lze konstatovat, že společnost by tuto metodiku mohla změnit. Tím by došlo ke zpřesnění a spravedlivějšímu rozdělení těchto režijních nákladů.

V Tab. 4.18 a Tab. 4.19 je ve sloupci Rozdíl (skutečnost a změna základny) vyjádřen vliv změn účelově vynaložených nákladů na Gap to close. O tyto hodnoty by se změnil výkaz Gap to close, kdyby společnost účtovala náklady podle skutečně odebraných obědů a skutečně vykázané elektrické energie na uvedené stroje. Z výše uvedených tabulek vyplývá, že v Gap to close se pouze přeskupí účelově členěné náklady z jedné skupiny nákladů do druhé skupiny nákladů. Podrobnější rozčlenění nákladů do středisek vlivem změny rozvrhové základny je uvedeno v Příloze č. 4.

## 5 Závěr

V teoretické části byla shrnuta a definována podstata pojmu controlling včetně vývoje a vztahu finančního účetnictví a controllingu. Definice controllingu byla vymezena na základě odborné literatury, z níž vyplývá, že controlling lze chápat jako podnikatelskou filozofii, jako systém pravidel pro řízení podniku nebo jako projekt řízení podniku. Dále jsou zde popsány vlastnosti a schopnosti controllera a podstata jeho náplně práce, která částečně překrývá s náplní práce manažera, tudíž vyžaduje úzkou spolupráci s nejvyšším vedením podniku. V podkapitole týkající se členění controllingu byly popsány možnosti zařazení oddělení controllingu v jednotlivých druzích organizačních struktur. V následujících dvou podkapitolách lze nalézt rozdělení cílů a nástroje vnitropodnikového controllingu, mezi které patří kalkulace, rozpočty nákladů, normy a účetnictví. Podkapitola týkající se nákladového controllingu uvádí teoretické poznatky, na základě kterých lze stanovit nákladový a kalkulační systém v podniku. V podkapitole 2.8 je popsán pojem reporting a jeho návaznost na výsledky controlling.

V kapitole nazvané Teorie plánů a rozpočtů je hlavní důraz kladen na analýzu plánů a rozpočtů nákladů z časového hlediska a potřebu podniku sestavovat rozpočet a následně pak kontrolovat jeho plnění. Sestavením rozpočtů podle skutečnosti minulých období z poskytnutých výkazů z účetnictví dochází k modelování budoucího vývoje, management má informace o celkové pozici společnosti. Metoda sestavení rozpočtu tzv. „bottom up“, kdy sestavené rozpočty středisek jsou předávány vyššímu managementu, kde dochází ke koordinaci všech rozpočtů. Současně využívá všech hlavních rozpočtových postupů včetně stanovení odchylek a jejich odstranění.

Jak funguje nákladový controlling v praxi je shrnuto v kapitole 4 v konkrétní společnosti Pars nova a.s. Zde je stručně charakterizována organizační struktura se začleněním controllingového oddělení ve společnosti. Při komparaci teoretických poznatků s praxí ve společnosti Pars nova a.s. lze konstatovat, že oddělení controllingu je zařazeno v přímé podřízenosti finančního ředitele. Ve společnosti sestavuje každý měsíc oddělení controllingu podklady pro představenstvo a akcionáře - měsíční report (BRM report), plán na následující období (Business plán) a finanční plán. K nejdůležitějším výkazům patří Gap to close. Controlling čerpá

informace ze skutečností minulého období (z účetních výkazů), tyto informace zpracovává pomocí různých metod např. indexací a predikuje vývoj ukazatelů ex ante. Vzhledem k tomu, že společnost Pars nova a.s. je dceřinou společností Škoda Transportation, dodržuje stanovenou metodikou mateřské společnosti.

Při analýze nákladů lze konstatovat, že společnost Pars nova a.s. využívá k usnadnění manažerského rozhodování permanentní plány. Při členění nákladů podle obsahového hlediska Pars nova a.s. používá všechny druhy plánů uvedených v podkapitole 3.1.

Dále bylo při analýze režijních nákladů zjištěno, že 93 % nákladů ve společnosti je přímo přiřazeno na jednotlivá střediska a zbývajících 7 % nelze ihned přiřadit z důvodu souhrnných fakturací. Tyto náklady je tedy nutné dodatečně rozdělit pomocí správně zvolené rozvrhové základny. Analýzou všech rozvrhových základen byla navržena změna u nákladů na energie a na obědy. Výpočtem nákladů při navrhované změně rozvrhové základny však bylo zjištěno, že změna rozvrhových základen přinesla pouze přesunutí nákladů v rámci jednotlivých středisek. Změna také měla takřka zanedbatelný vliv na vykazování účelových nákladů do výkazu Gap to close.

Závěrem lze konstatovat, že controllingové oddělení ve společnosti Pars nova a.s., že svou práci provádí na velmi vysoké úrovni kvůli propracovanému systému řízení nákladů a kvalitnímu systému plánů a rozpočtů. Controlleři společnosti totiž rozčleňují náklady dle rozvrhových základen systematicky a precizně. Pravidelně každý měsíc na základě účetních dat dále zpracovávají srozumitelné a detailní výsledky pomocí tabulkového procesoru excel, které slouží k prezentaci výsledků projektů. Díky tomuto nastavení je oddělení controllingu schopno předkládat včasné a reálné podklady TOP managementu pro lepší výkonnost společnosti.

# Seznam použité literatury

## a) Odborná kniha

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 816 s. ISBN 978-80-7357-035-4.

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2., přeprac. vyd. Přeložil Jaroslav RUBÁŠ. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř podniku*. Praha: Grada Publishing, 2001. ISBN 80-247-0066-2.

FOLTÍNOVÁ, Alžbeta. *Nákladový controlling: případové štúdie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-8168-108-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 3. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-194-9.

KOČMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-932-8.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2001. ISBN 80-7169-985-3.

MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9.

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení podniku: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6. přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-274-8.

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 4. přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-892-4.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2.

VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling: nový nástroj řízení*. 2. upr. vyd. Přeložil Jiří VYSUŠIL. Praha: Profess, 1998. ISBN 80-85235-54-4.

VOSOBA, Pavel. *Řízení firemních financí: aktivní využívání firemních zdrojů*. Praha: Ekopress, 1998. ISBN 80-86119-05-X.

VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování*. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

ŽŮRKOVÁ, Hana. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1844-6.

#### **b) Elektronické dokumenty**

PARS NOVA. O společnosti [online]. Pars nova [10. 4. 2017]. Dostupné z: <http://www.parsnova.cz/o-spolecnosti>

## Seznam zkratek

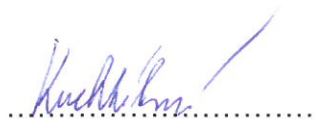
BRM	Business Review Meeting
ČD	České dráhy, a.s.
ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
SŠ	Skupina Škoda
THZ	Technicko-hospodářský zaměstnanec
TS	Třetí strana
VHD	Vnitro holding
VV	Vlastní výroba
ZS	Změna stavu

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomovou práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. 4. 2017



Bc. Monika Kuchtíková

## **Seznam příloh**

- Příloha č. 1 Účtová osnova nákladových a výnosových účtů společnosti Pars nova a.s. s účetním stavem k 31. 12. 2016
- Příloha č. 2 GAP TO CLOSE společnosti Pars nova a.s.
- Příloha č. 3 Rozdělení společnosti Pars nova a.s. ve členění podle potřeb této společnosti
- Příloha č. 4 Výpočet nákladů při změně rozvrhové základny